San José, 10 de agosto 2023
MH-DGA-DN-OF-0240-2023
MH-DGA-DN-DA-EXP-0094-2023

Señor
Roberto Acuña Baldizón, Director
Dirección Gestión Técnica,
S. O.

Asunto: Criterio legal sobre la aplicación Ley N°7575 a empresas que operan bajo el Régimen de Zona Franca.

Estimado señor:

En respuesta a su solicitud de criterio jurídico planteado por oficio MH-DGA-DGT-DTA-OF-0220-2023 del día 14 de julio de 2023, procedemos a brindar respuesta en los siguientes términos; solicita usted que:

1. **Se indique si al momento de ingreso de los insumos** la empresa Taresqui Verde S.A., o cualquier empresa que importe madera (artículos 42 y 53 Ley Forestal) al amparo del Régimen de Zona Franca, bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley No. 7210, debe cancelar además de los aranceles a la importación, el 3% del impuesto Forestal Ley 7575, por considerar que ambas leyes son especiales y se encuentran dentro del mismo rango de jerarquía normativa, o si por el contrario únicamente deberán cancelar el porcentaje de DAI y Ley 6946, obviando el pago del 3% de la Ley Forestal.

2. **Se confirme o descarte la posición** con respecto a que las tarimas de madera no deben estar afectas al 3% de la Ley Forestal No.7575.

Siendo que, la consulta en específico gira entorno al impuesto establecido en el artículo 42 de la Ley Forestal N° 7575, es necesario hacer referencia al oficio DM-2457-2000 del día 27 de setiembre del 2000 de la Procuraduría General de la República, en donde se otorgó respuesta a consulta realizada por el Ministro de Hacienda, en donde se manifestó en lo que interesa:

> *"(…)* ***CONCLUSIÓN:*** *Con fundamento en lo expuesto es criterio de la Procuraduría General de la República, que* ***el impuesto general forestal del 3% creado por el artículo 42 en relación con el artículo 53, ambos de la Ley N° 7575 de 13 de febrero de 1996 afecta*** *tanto la industrialización primaria de la madera en troza, como* ***la importación de madera en troza y de madera que ha sido sometida algún proceso de industrialización, tal es el caso de la madera escuadrada o aserrada****."* (La negrita no corresponde al original)

Siguiendo con el análisis del tema, vemos como en la respuesta del Sistema Nacional de Áreas de Conservación del Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE) ante la consulta de la Dirección de Gestión Técnica de la DGA, se indicó que:

> *"Si fuera el caso de tarimas ya elaboradas, como producto terminado, no aplica el impuesto forestal, regulado en los artículos 42 y 53 de la Ley Forestal.*
> *En cambio,* ***para el caso de importación de madera como insumo para elaborar tarimas, sí aplica****".*
> (La negrita y subrayado no corresponde al original).

Dirección: Avenida Central y Primera, calle 5, Edificio la Llacuna. San José, Costa Rica - Tel:(506)2539-4636
www.hacienda.go.cr

Así las cosas, podemos concluir lo siguiente respecto a la importación de mercancías gravadas por el Impuesto General Forestal del 3% creado por el artículo 42 en relación con el artículo 53, ambos de la Ley N° 7575 de 13 de febrero de 1996 **por parte de un importador en general**:

Impuesto creado por la Ley Forestal N° 7575			
Base Legal del 3% del Impuesto Forestal	**Descripción de mercancías**	**Mercancías gravadas con el 3% del Impuesto Forestal**	**Mercancías no gravadas**
Artículo 42 en relación con el artículo 53 de dicha Ley	Madera	Importación de madera en troza y de madera que ha sido sometida algún proceso de industrialización, tal es el caso de la madera escuadrada o aserrada, es decir, **madera como insumo para elaborar tarimas**.	Importación de **tarimas ya elaboradas**, como producto terminado, **no aplica el impuesto forestal.**

Ahora bien, tratándose de una importación amparada al Régimen de Zona Franca **bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley No. 7210:**

Es importante aclara que dicha Ley de Zona Franca, estableció una serie de incentivos y beneficios a aquellas empresas que se acojan al régimen de Zona Franca, por lo que estos incentivos dependerán de la categoría de empresa autorizada por el Estado costarricense, mismas que se encuentran establecidas en el artículo 17 de dicha Ley.

En esa línea el **inciso a) del artículo 20** de esta Ley especial señala que:

> *"ARTÍCULO 20.- **Las empresas acogidas al régimen de zona franca gozarán de los siguientes incentivos**, con las salvedades que a continuación se indican:*
> ***a)** Internar a la zona franca la **materia prima**, los productos elaborados o semielaborados, los componentes y las partes, los materiales de empaque y envase, y las demás mercancías requeridas para su operación, **sin sujeción al pago de todo tributo** y derecho consular sobre la importación".*

Incluso, tratándose de empresas que operan bajo la categoría f) (es decir, industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, independientemente de que exporten o no) y que realizan ventas locales, el artículo 136 del **Reglamento a la Ley de Zona Franca** estableció lo siguiente:

> *"…Artículo 136.-**Ventas al mercado local por parte de las empresas clasificadas bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley.** Las empresas beneficiarias acogidas al Régimen bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley, **podrán introducir todos sus bienes en el mercado nacional** sin que les sea aplicable lo establecido en el artículo 22 de la Ley. / **A los bienes que se introduzcan en el mercado nacional** le serán aplicables todos los procedimientos propios de cualquier importación similar proveniente del exterior y **en el caso de los tributos les serán aplicables las siguientes reglas**:*
>
> *a) **Pago de aranceles a la importación sobre los insumos** Los bienes finales que se introduzcan en el mercado local deberán cancelar **los aranceles a la importación** únicamente sobre los insumos importados utilizados en el producto final. Para tales efectos la empresa deberá detallar en la declaración aduanera correspondiente los insumos efectivamente utilizados en el bien final. / En caso de que los insumos cumplan con las normas de origen correspondientes, la empresa beneficiaria podrá aplicar el arancel que*

Dirección: Avenida Central y Primera, calle 5, Edificio la Llacuna. San José, Costa Rica - Tel:(506)2539-4636
www.hacienda.go.cr

corresponda, según los términos del Tratado Internacional aplicable. Para tales efectos, la empresa beneficiaria deberá cumplir con los requisitos y procedimientos establecidos por los acuerdos de libre comercio vigentes al momento de introducir los bienes al mercado nacional.

b) ***Pago de tributos sobre el producto final*** *Los bienes que se introduzcan en el mercado local deberán cancelar* ***los tributos no arancelarios*** *sobre el producto final."* (El subrayado y la negrita no corresponden al texto original)

Para continuar con el análisis de fondo, se torna importante aclarar primero, qué se debe entender por "aranceles a la importación" y qué por "tributos no arancelarios", por lo que, nos centraremos en dicho análisis a continuación:

De acuerdo con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito en la ciudad de Guatemala el 14 de diciembre de 1984 y ratificado por el Gobierno de Costa Rica son los derechos arancelarios a la importación" son los tributos que tienen por origen el Arancel Centroamericano de Importación y tienen como hecho generador la operación aduanera de importación.

Así las cosas, se debe entender que cuando en el artículo 136 del Reglamento a la Ley de Zona Franca se habla de "tributos no arancelarios", se están haciendo referencia al resto de tributos que han sido creados por Ley especial a nivel nacional, como lo es el caso del impuesto creado en la Ley Forestal No. 7210.

Teniendo claro que, por medio de la ley especial N°7575, Ley Forestal se crea el impuesto del 3% **a la importación** de la madera en troza y de madera que ha sido sometida a algún proceso de industrialización, tal es el caso de la madera escuadrada o aserrada, es decir, madera como insumo o materia prima para elaborar tarimas; siendo este un impuesto creado de manera general para todo tipo de importación de madera de este tipo.

Y por otra parte, mediante otra ley especial, Ley N°7210 de Zona Franca el legislador nacional estableció una serie de incentivos a la importación de mercancías que fueran sometidas al Régimen de Zona Franca, entre las que tenemos la no sujeción al pago de todo tributo de la materia prima internada a la zona franca y que incluso por medio del artículo 136 del Reglamento a la Ley de Zona Franca se estableció que las empresas beneficiarias acogidas al Régimen bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley de Zona Franca, podrían introducir todos sus bienes en el mercado nacional y que para el caso de los insumos importados (en este caso la madera para la realización de tarimas) utilizados en el producto final (es decir, las tarimas) se debía cancelar los aranceles a la importación (que como ya vimos se trata del DAI) únicamente sobre los insumos importados, cuando se introduzcan en el mercado local y con respecto a los bienes que se introduzcan en el mercado local debían cancelar los tributos no arancelarios sobre el producto final.

Cuadro de análisis de las normas:

	Ley Forestal		Ley de Zona Franca	
Para la importación	**Base Normativa:**	Art. 42 y 53 de la Ley 7575	**Base Normativa**:	Art 17 inciso f) y 20 inciso a) de la Ley 7210
	Insumo (es decir, madera para la fabricación de tarimas):	Paga 3% del Impuesto Forestal	**Materia Prima** (es decir, madera para la fabricación de tarimas):	Sin sujeción al pago de todo tributo.
	Producto Final (es decir, las tarimas):	No paga el impuesto.		

Dirección: Avenida Central y Primera, calle 5, Edificio la Llacuna. San José, Costa Rica - Tel:(506)2539-4636
www.hacienda.go.cr

Así las cosas, **se concluye** que:

1. El legislador nacional creó un impuesto a la importación de madera en troza y de madera que ha sido sometida algún proceso de industrialización, tal es el caso de la madera escuadrada o aserrada (es decir, como lo indicó el SINAC, madera para la fabricación de tarimas) por medio de **los artículos 42 y 53 Ley Forestal, impuesto que deberá ser pagado en toda importación de este tipo de mercancías en términos generales.**

2. De la misma manera, el legislador nacional por medio de la Ley No. 7210 Ley de Zona Franca, creó un conjunto de incentivos y beneficios que el Estado **otorga a las empresas que se acojan al régimen de zona franca**. Mismos que dependerán a la categoría que le haya sido autorizada por el Estado costarricense cada empresa y que se detallan en el artículo 17 de dicha Ley.

3. Siendo una de ellas, la contemplada en el inciso f), es decir, las Industrias procesadoras que producen, procesan o ensamblan bienes, independientemente de que exporten o no.

4. Así las cosas, cuando una importación de madera en troza y de madera que ha sido sometida algún proceso de industrialización, tal es el caso de la madera escuadrada o aserrada sea: **primero**, realizada por una empresa de la categoría f) del artículo 17 de la Ley 7210 y **segundo** que dicha mercancía haya sido sometida a dicho régimen liberatorio de pago de tributos aduaneros al amparo del Régimen de Zona Franca; de acuerdo con el artículo 20 inciso a) Ley 7210, no tendrá sujeción al pago de todo tributo sobre la importación.

5. Pero si, esta mercancía que fue importada y amparada al Régimen de Zona Franca es internada a territorio nacional mediante venta local, de acuerdo con el artículo 136 del Reglamento a la Ley 7210, **deberá pagar tanto los derechos arancelarios como los tributos no arancelarios incluyendo el impuesto del 3% de la Ley Forestal**.

Por todo lo anteriormente indicado, se procede a brindar respuesta a las interrogantes planteadas en la solicitud de **criterio legal**:

1. Sobre la primera consulta, como se analizó supra, al momento del ingreso de los insumos[1] de una empresa que importe madera (artículos 42 y 53 Ley Forestal) al amparo del Régimen de Zona Franca, bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley No. 7210, **no debe cancelar tributo del 3% de la Ley Forestal**, por gozar del incentivo establecido en el artículo 20 inciso a) de la Ley 7210. Pero, en el caso de producirse la "Venta local" de dichos insumos sí se deberá pagar el impuesto especial del 3% regulado en los artículos 42 y 53 de la Ley 7575 Ley Forestal, así como cualquier otro tributo creado por Ley Especial para su importación.

[1] Entendiendo por "Insumo": la mercancía producida en el territorio nacional por una empresa beneficiaria del régimen de zona franca y utilizada en la producción del bien final, se excluye maquinaria y equipo. Incluye insumos derivados de operaciones de cultivo, extracción, cosecha, pesca, crianza, manufactura o procesamiento, de acuerdo con el artículo 4 del Decreto N° 34739-COMEX-H del Reglamento a la Ley de Régimen de Zonas Francas.

Dirección: Avenida Central y Primera, calle 5, Edificio la Llacuna. San José, Costa Rica - Tel:(506)2539-4636
www.hacienda.go.cr

2. Sobre la segunda consulta, de acuerdo con el oficio DM-2457-2000 del día 27 de setiembre del 2000 de la Procuraduría General de la República (adjunto) y el oficio SINAC-SE-CUSBSE-353 del 04 de julio del año 2023 del Sistema Nacional de Áreas de Conservación del Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE), que también se adjunta, las tarimas de madera ya elaboradas (o producto terminado) **no deben estar afectas al impuesto forestal del 3%,** siendo que la propia ley de creación del tributo establece que, para productos terminados, no aplica el impuesto forestal regulado en los artículos 42 y 53 de la Ley Forestal.

Atentamente,

GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por GIANNI BALDI FERNANDEZ (FIRMA)
Fecha: 2023.08.10 12:03:53 -06'00'

Gianni Baldi Fernández,
Director a.i
Dirección Normativa

ANDREA VIQUEZ RODRIGUEZ (FIRMA)
Firmado digitalmente por ANDREA VIQUEZ RODRIGUEZ (FIRMA)
Fecha: 2023.08.10 09:15:10 -06'00'

Elaborado por:
Andrea Víquez Rodríguez,
Abogada, Depto. Asesoría
Dirección Normativa

C.c:
-Carpeta:

Tema 3.13 Empresas de zona franca
Tema 14 Exoneración de tributos Generalidades
Tema 14.1 Autorización de exoneración de tributos
Tema 16 Tributos e impuestos.

Dirección: Avenida Central y Primera, calle 5, Edificio la Llacuna. San José, Costa Rica - Tel:(506)2539-4636
www.hacienda.go.cr