

F/

MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR
DIREC. DE ASESORIA LEGAL

* 20 FEB. 2013 *

Recibido por Gabriela
Hora 15:35

MEMORANDUM

DAL:

017-2013

Ref.: 18/2013

REGIMENES ESPECIALES

PRQCOMER INTERNO EXTERNO

* 20 FEB. 2013 *

POR: Carmen HORA: 3:15

RECIBIDO

PARA: Gerardo Monge Pacheco
Gerente de Regímenes Especiales

DE: Dirección de Asesoría Legal

ASUNTO: Cobro del derecho de uso del régimen de zonas francas a empresas beneficiarias que operan en edificio con varios pisos

FECHA: 13 de febrero de 2013

En atención a su oficio No. GRE-3286-12, por medio del cual expone la situación de la empresa Fortech Microabrasivos, S.A. en lo que corresponde a la medición de las áreas industriales de tal empresa beneficiaria del régimen de zonas francas y su relación directa con el respectivo cobro del derecho de uso de dicho régimen por parte de ella, lo anterior de conformidad con el Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, esta Asesoría Jurídica desea a continuación referirse a una serie de aspectos puntuales, con la intención de arribar a una conclusión certera y ajustada a derecho en lo que corresponde al objeto de lo consultado; veamos:

I. Tributo parafiscal creado a favor de la Promotora del Comercio Exterior

A. De la clase de tributo y sus elementos esenciales

En primer lugar, es importante hacer referencia a la causa que da origen a la situación concreta objeto de la consulta efectuada a esta Dirección. Nos referimos a las contribuciones obligatorias que las empresas del régimen de zonas francas efectúan a favor de la Promotora del Comercio Exterior.

Solemos llamar a tales exacciones con el nombre de "*contribuciones obligatorias*", cuyo nacimiento tiene razón en el uso efectivo de los beneficios e incentivos provocados por el régimen de zonas francas, a las empresas amparadas bajo dicho régimen, de acuerdo con las normas jurídicas establecidas al efecto. Sin embargo, dicha denominación no le hace honor a la verdadera naturaleza de esta figura, pues aunque su nombre hace referencia a "*contribuciones*", -con lo cual podría confundirse su especie con alguna entrega monetaria de carácter facultativo por parte de las empresas beneficiarias-, lo cierto del caso es que constituyen verdaderas imposiciones de carácter tributario y por ende, de cumplimiento forzoso para aquellas.

Precisamente en torno a ello, de conformidad con el artículo 9 de la Ley No. 7638, de "Creación del Ministerio de Comercio Exterior y de la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica", ésta última Institución tiene, entre otras, la siguiente fuente de financiamiento:

"ARTÍCULO 9.- Financiamiento

La Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica financiará sus operaciones con los siguientes recursos: (...)

ii) El pago de un derecho por el uso del régimen de zona franca, por parte de las empresas acogidas a él. Será fijado por decreto ejecutivo, dentro de los siguientes límites máximos:

Las empresas procesadoras de exportación pagarán el equivalente a cincuenta centavos de dólar, moneda de los Estados Unidos de América, como máximo, por cada metro cuadrado de techo industrial; las demás empresas acogidas al régimen pagarán, como máximo, el equivalente al cero coma cincuenta por ciento (0,50%) del volumen de las ventas mensuales. En todo caso, el monto mínimo mensual por pagar, por este concepto, no será inferior al equivalente a doscientos dólares, moneda de los Estados Unidos de América (US\$200,00).

(...)." (Lo resaltado es nuestro).

En virtud de la norma antes transcrita, se puede apreciar la existencia de un **ingreso de carácter parafiscal**¹, creado por el Estado a favor de la Promotora y que el propio legislador, en virtud del principio de reserva legal tributario, fijó dentro de parámetros máximos a ser definidos mediante decreto ejecutivo. La particularidad de los ingresos de naturaleza parafiscal es que no entran al presupuesto estatal sino que tienen como esencia dar vida al sostenimiento de cierto tipo de entidades públicas que el Estado estima como relevantes para la satisfacción de las necesidades colectivas.

La contribución parafiscal es una obligación impuesta coactivamente por el Estado en ejercicio de su potestad tributaria, razón por la cual, es lugar común en la doctrina y en la jurisprudencia el considerar que se está ante una verdadera imposición tributaria, establecida exclusivamente por la Asamblea Legislativa en virtud del principio de reserva legal impositiva existente en nuestro ordenamiento jurídico, de conformidad con las reglas del ordinal 121 inciso 13 de la Constitución Política y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante Código Tributario).

¹ La Sala Constitucional se ha referido a las características propias de la parafiscalidad; así, en el voto No. 2243-1997 de las 16:18 horas del 22 de abril de 1997, señaló:

"... puede considerarse como una verdadera contribución con claros fines económicos-sociales, conocida en la doctrina del Derecho Tributario como "contribución parafiscal", que es impuesta por el Estado pero no figura en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que recibe la denominación antes referida." Y, finalmente, sobre su carácter fiscal se dijo: "La misma doctrina del Derecho Financiero define la figura como tributos establecidos en favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma". Quiere decir, lo anterior, que la contribución parafiscal no constituye una figura distinta de la tributación general." (Sentencia número 4785-93, de las ocho horas treinta y nueve minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres.) Así las cosas, puede concluirse que con base en la potestad tributaria -en relación especie a género con la de imperio- puede perfectamente obligarse al pago universal de una contribución parafiscal, último carácter que remite usualmente a la ayuda financiera de un ente ajeno a la administración central que el Estado estime de la suficiente importancia en la consecución de un interés público como para usar su poder tributario....". (Lo resaltado es nuestro).

Sobre el particular, la Contraloría General de la República, mediante el oficio No. FOE-FEC-350 (4491) de 22 de abril de 2005, tuvo la oportunidad de pronunciarse respecto del carácter tributario parafiscal creados por la Ley No. 7638, a favor de PROCOMER, en los siguientes términos:

"(...) Del numeral 9 antes transcrito se desprende que el financiamiento de PROCOMER proviene de diversas fuentes, entre las que encontramos algunas en las que es incuestionable su carácter público, como la del inciso a), y otras en las que no resulta tan clara la naturaleza de los recursos que la componen.

En cuanto a las segundas, que se refieren a las enmarcadas en el inciso b), cabe señalar que si bien en principio las establece como aportes de los sectores exportadores e importadores, más bien, por las características que define la norma, esos recursos parecieran encuadrarse dentro de lo que la doctrina y jurisprudencia ha denominado como "una contribución especial de carácter parafiscal".

Podemos agregar a su vez, que esta Contraloría General, en su Oficio 5967-2003, de fecha 9 de junio del 2003, refiriéndose a la naturaleza de los fondos que recibe con base en lo establecido en el inciso b) del artículo 9 de la Ley N° 7638 dijo:

"Cabe también señalar que por su naturaleza parafiscal disfruta de todas las cualidades y características de los tributos, y en ese sentido, la Procuraduría General de la República, en la opinión jurídica O.J.-004 2001 de 11 de enero del 2001 expresó lo siguiente:

"Se establece una obligación coactiva de carácter pecuniario en favor de CONAPE. Dicha obligación que, constituye expresión del poder soberano del Estado, tiene naturaleza tributaria. La Sala Constitucional ha considerado en su resolución N. 320-92 de 11 de febrero de 1992 que ese tributo es un impuesto. Aspecto que podría discutirse a partir del concepto de parafiscalidad. En efecto, por el destino del tributo podría estimarse que más bien constituye una contribución parafiscal. Pero independientemente de que se trate de un impuesto o de una contribución parafiscal, es lo cierto que en razón de la naturaleza tributaria le resultan aplicables las distintas disposiciones que rigen los tributos."(El destacado es nuestro).

Acorde con todo lo expuesto, y retomando lo preceptuado por el artículo 9 inciso b) de la Ley 7638, podríamos distinguir en dicha norma los elementos que caracterizan la parafiscalidad tales como:

- 1) Obligación coactiva de carácter pecuniario que se comporta como un tributo ordinario.*
- 2) No se integra en el presupuesto general de ingresos y gastos del Estado, sino que se constituye a favor del ente público no estatal.*
- 3) Por esencia está afectado a un específico determinado (sic), que sería asegurar la financiación autónoma de PROCOMER.*

- 4) Su gestión se encomienda a un órgano distinto de la administración financiera estatal, que el caso específico será la Promotora.

En síntesis, las contribuciones obligatorias establecidas en el artículo 9 inciso b) de la Ley 7638 ostentan la naturaleza de contribuciones parafiscales y no de aportes privados de los sectores exportadores e importadores. (Lo resaltado es nuestro).

Lo anterior, además fue también abordado por la Procuraduría General de la República, órgano que mediante el dictamen No. C-047-2001 de 21 de febrero de 2001, ya había tenido la oportunidad de señalar la parafiscalidad de los ingresos dispuestos en el artículo 9 inciso ii) de la Ley No. 7638 a favor de la Promotora, del siguiente modo:

“Del artículo antes transcrito se desprende que la mayor parte del financiamiento de PROCOMER proviene de capital estatal, y por ende de fondos públicos. De esa forma, es de interés público la información directamente relacionada con el manejo de fondos públicos.

Si bien dicho criterio explotó de manera muy sucinta el tema de los recursos asignados a PROCOMER, no cabe duda que los provenientes de la aplicación del numeral 9 inciso b) –objetos del presente criterio–, constituyen fondos de naturaleza pública, esto en virtud de su condición de ingreso parafiscal, de su origen en las potestades tributarias del Estado y su destino afecto a alcanzar la satisfacción de un fin público, como lo es el financiamiento de las operaciones de la Promotora.

(...)

Se reafirma entonces la conclusión de que la contribución parafiscal contenida en el numeral 9 inciso c)² (sic) de la Ley 7638 ostenta una naturaleza de tributo y por ende esos ingresos constituyen fondos públicos (...). (Lo resaltado es nuestro).

De tal modo, al examinar el artículo 9 inciso ii) de la Ley No. 7638, podemos apreciar que el **hecho generador del tributo**, en los términos del artículo 31 del Código Tributario³, en el caso de la contribución parafiscal a que nos referimos, es decir, el presupuesto que da nacimiento a la obligación de pagar el derecho de uso del régimen de zonas francas, es precisamente **el uso de los beneficios e incentivos otorgados por el régimen de zonas francas** a las empresas amparadas bajo dicho régimen.

Dicho tributo parafiscal, por su parte, tal como lo previó la propia ley de su creación, es fijado dentro de los límites establecidos por la ley, por medio del Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, denominado “*Fijase Contribución Obligatoria Financiamiento Promotora Comercio Exterior (PROCOMER)*”, el cual dispone en su artículo 2, lo siguiente:

² Debe entenderse que se hace mención al inciso b), pues es sobre este inciso que se vienen haciendo los comentarios.

³ Indica la norma lo siguiente: “*Artículo 31: El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación*”.

"Artículo 2.- Fijase la contribución obligatoria establecida en el numeral ii) del inciso b) del artículo 9 de la Ley N° 7638 de 30 de octubre de 1996, en la forma siguiente:

1. Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, clasificadas conforme a los incisos a) y f) del artículo 17 de la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas, pagarán una suma mensual fijada de acuerdo con el área de techo industrial que ocupen. Se entenderá por techo industrial toda aquella área que exista en el o los terrenos en los que se ubique la empresa para su operación bajo el Régimen de Zonas Francas.

2. Las demás empresas acogidas al régimen de zona franca, clasificadas de conformidad con cualquiera de los incisos b) al e) del artículo 17 de la Ley N° 7210 de 23 de noviembre de 1990, pagarán el equivalente al cero coma treinta por ciento (0,30%) del volumen de sus ventas mensuales. (...)

5. Las empresas beneficiarias del Régimen que se encuentren clasificadas en más de una categoría pagarán el canon en su totalidad, conforme a las reglas aplicables a cada una de las categorías que tenga autorizadas." (Lo resaltado es nuestro).

Para los efectos que nos ocupan, esta norma es de entera relevancia, pues el hecho generador de la obligación tributaria, como mencionamos líneas arriba, es establecido por la Ley No. 7638 y, es ésta norma de rango legal, la que fija también la **tarifa** del tributo y sus límites máximos, dentro de los cuales el Poder Ejecutivo tiene la facultad de decretar aquella suma del tributo, respetando siempre en todo momento la disposición del legislador, lo cual es precisamente la función que ejecuta el Reglamento ejecutivo⁴.

En tal sentido, podemos apreciar entonces que, el tributo es fijado mediante Ley No. 7638, definido su hecho generador en razón del "uso del régimen de zona franca" y que para el caso de las empresas procesadoras de exportación, la misma norma estableció que pagarían de tarifa el equivalente a cincuenta centavos de dólar, como máximo, "por cada metro cuadrado de techo industrial". De tal manera, corresponde también indicar que la **base imponible** del tributo, de acuerdo con el artículo 9 inciso ii) de la Ley No. 7638, corresponde a "cada metro cuadrado de techo industrial" que utilicen las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas, quienes a su vez, constituyen el **sujeto pasivo** del tributo.

Como puede verse, los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es, el hecho generador de la relación tributaria, el sujeto pasivo, la tarifa del tributo y sus bases de cálculo, han sido definidos por la Ley No. 7638, siendo la Asamblea Legislativa quien determinó la creación del ingreso de carácter parafiscal a favor de la Promotora. Para tales efectos, el legislador únicamente delegó en el Poder Ejecutivo, determinar la suma de la "contribución obligatoria" dentro de los parámetros o límites previamente establecidos por aquél.

⁴ En tal sentido, la Sala Constitucional mediante el voto No. 243-1993 de las 15:45 horas de 19 de enero de 1993, señaló: "SEGUNDO: Dentro de los Reglamentos que puede dictar la Administración, se encuentra el que se denomina "Reglamento Ejecutivo", mediante el cual ese Poder en ejercicio de sus atribuciones constitucionales propias, el cual se utiliza para hacer posible la aplicación o ejecución de las leyes, llenando o previendo detalles indispensables para asegurar no sólo su cumplimiento, sino también los fines que se propuso el legislador, fines que nunca pueden ser alterados por esa vía Ejecutar una ley no es dictar otra ley, sino desarrollarla, sin alterar su espíritu por medio de excepciones, pues si así no fuere el Ejecutivo se convierte en Legislador". (Lo resaltado es nuestro).

B. De la intervención del Poder Ejecutivo dentro de los límites establecidos por la ley

El legislador ordinario puede determinar que algunos aspectos establecidos en la ley, sean desarrollados o regulados por parte del Poder Ejecutivo mediante decreto ejecutivo.

Tal es la situación que acontece con la imposición tributaria establecida en el artículo 9 inciso ii) de la Ley No. 7638, que en virtud de la propia disposición legal, es desarrollada dentro de los límites establecidos por la ley, por el Poder Ejecutivo, en los términos del Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, en lo que al monto por concepto del derecho de uso del régimen de zonas francas se refiere.

Para estos efectos, resulta de interés valorar algunos supuestos concretos de similar naturaleza que ya han sido objeto de estudio en nuestro ordenamiento jurídico:

- 1) Mediante el dictamen C-195-2011 de 17 de agosto de 2011, la Procuraduría General de la República se refirió a la facultad del Poder Ejecutivo de fijar la tarifa del impuesto sobre las construcciones, dentro de un rango entre el 0% y el 1%, según los términos establecidos por la ley de creación del tributo.

En dicha oportunidad, expresó la Procuraduría General:

“Si bien es cierto, de conformidad con el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios en relación con el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, la fijación del hecho generador de la relación tributaria, la fijación de tarifas, bases de cálculo, y el establecimiento de los sujeto pasivo, son elementos esenciales cubiertos por una reserva legal absoluta; se ha reconocido a nivel de jurisprudencia, que respecto de algunos de los elementos esenciales el legislador opere una delegación relativa de las facultades que le corresponden, siempre y cuando en la ley, se indiquen los márgenes en que se puede establecer el tributo. (...)

En el caso que nos ocupa, tal y como se expuso en el dictamen C-173-2011, en el artículo 70 de la Ley de Planificación Urbana el legislador claramente estableció los diferentes elementos de la obligación tributaria, a saber, Hecho Generador: la realización de construcciones o urbanizaciones; Sujeto Pasivo: quien realice las construcciones o urbanizaciones dentro de la jurisdicción territorial de la Municipalidad, quien se constituye en sujeto activo o acreedor del tributo; la Base Imponible: el valor de las construcciones, y la tarifa que es hasta un 1% sobre el valor de las construcciones. Es evidente que en tratándose de la tarifa, el legislador deja en manos de las entidades municipalidades la facultad de establecer mediante criterios objetivos, categorizaciones para la aplicación de la tarifa del impuesto, misma que necesariamente debe oscilar entre el 0% al 1% del valor de las construcciones.

Consecuentemente no existe una vulneración al principio de reserva de ley, por cuanto el legislador delega relativamente en las entidades municipales la facultad para fijar la tarifa del impuesto sobre las construcciones”. (Lo resaltado es nuestro).

- 2) Mediante el voto No. 1427-1995 del 14 de marzo de 1995, la Sala Constitucional se pronunció respecto de la facultad del Poder Ejecutivo de fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías exentas de la canasta básica, de acuerdo con lo establecido en la Ley del impuesto Sobre las Ventas; al respecto indicó la Sala:

"Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una "delegación relativa" de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. Sobre el tema ha indicado la Corte Suprema de Justicia, en ejercicio de su antigua función contralora de la constitucionalidad de las normas: "Las alegaciones del recurrente, en este caso, se dirigen a demostrar que la autorización de tarifas variables, aun dentro de ciertos límites, infringe el principio de legalidad en materia tributaria (...) No lo cree así esta Corte, y por lo contrario, considera que no hay delegación ni se infringe el principio de reserva legal cuando la Asamblea determina los límites de la tarifa impositiva, pues lo que interesa es que la ley establezca las bases estructurales del impuesto y señale las pautas que debe seguir el Poder Ejecutivo..."

El artículo 11 de la Ley de Reforma Tributaria, N(4961 de 10 de marzo de 1972, señala un máximo del cincuenta por ciento sobre el valor imponible, de manera que el Poder Ejecutivo, al fijar el impuesto selectivo de consumo en las listas de mercaderías a que se refiere el artículo 4, tiene que someterse forzosamente al límite establecido por el legislador, sin que la citada regla pueda estimarse inconstitucional por el solo hecho de autorizar una tarifa variable o de carácter elástico, pues en ello no hay delegación de la potestad tributaria que le compete a la Asamblea Legislativa sino una mera consecuencia de la índole del impuesto, de la diversidad de mercaderías gravadas y de la serie de factores variables que obligan a modificar las tasas o a incluir nuevas mercaderías o sucedáneas de otras. (...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue." (Corte Plena, ses. ext. 21-11-73).» (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año).

Esta Sala hace suyos los criterios vertidos en las resoluciones señaladas, por lo que, habiéndose resuelto en favor de la reserva legal "relativa", el problema planteado por el accionante en cuanto al poder tributario establecido en el artículo 121 inciso 13) constitucional, no puede estimarse que el artículo 12 de la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo delegue inconstitucionalmente en el Poder Ejecutivo, el ejercicio de funciones que le son propias, razón por la que debe desestimarse desde ahora, este extremo de la acción." (Lo resaltado es nuestro).

- 3) A través de la opinión jurídica No. OJ-081-2011, la Procuraduría General se manifestó respecto de una consulta planteada por la Comisión Especial de la Asamblea Legislativa que en su momento estudió el proyecto de ley de Solidaridad Tributaria.

Básicamente, la consulta radicaba en determinar la procedencia jurídica de efectuar una reforma a la Ley Orgánica del Banco Central, mediante la cual en dicha ley se establecería un impuesto de hasta 3% anual sobre las operaciones financieras y se delegaría en la Junta Directiva de tal institución bancaria, la facultad de variar la tarifa del impuesto conforme al plazo de permanencia de dichos recursos y respecto del tipo de instrumento financiero.

Al respecto expresó la Procuraduría General:

“IV.- Principio de reserva de ley en materia tributaria. El artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política, para el establecimiento de impuestos y contribuciones nacionales, se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31 ibídem); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo.

La Ley no fija una tarifa única, sino que dispone que la tarifa podrá ser hasta un 3%, correspondiéndole a la Junta Directiva del Banco establecer el porcentaje que se cobrará en un momento dado. De suerte tal que la tarifa del impuesto puede oscilar entre el 0.1% al 3%. Pero, además, se le delega a la Junta Directiva la facultad de variar la tarifa conforme al plazo de permanencia de los recursos gravados. Este aspecto podría ser objeto de cuestionamiento de constitucionalidad. No obstante, considera la Procuraduría que en tratándose de la tarifa del tributo, la reserva de ley no es absoluta, sino que opera una “reserva legal relativa”, por medio de la cual el legislador establece los elementos esenciales de la obligación tributaria en la ley, dejando en manos de la Administración la determinación de la tarifa aplicable en un momento dado o ante una concreta circunstancia, como lo puede ser el plazo de permanencia de los recursos externos, que la moción contempla. En consecuencia, la Junta Directiva podría establecer una tarifa diferenciada de acuerdo al plazo de permanencia de los capitales extranjero.

En el caso que nos ocupa, la Junta Directiva del Banco Central, por disposición expresa de la Ley, puede aplicar una tarifa diferenciada de hasta el 3% anual a los recursos de las operaciones financieras dependiendo del plazo de permanencia, entendiéndose que a menor plazo de la operación se puede aplicar una tarifa mayor, que puede llegar incluso al 3%. Esta relación entre tarifa y plazo de la operación financiera es conveniente que se determine por vía reglamentaria, de manera que las entidades financieras y los posibles clientes conozcan con antelación cuál sería la tarifa aplicable, dependiendo del plazo de permanencia de los capitales.” (Lo resaltado es nuestro).

- 4) Mediante la opinión jurídica No. 055-2006 de 24 de abril de 2006, la Procuraduría General de la República se refirió a una consulta planteada por varios Diputados de la Asamblea Legislativa, relativa a la posibilidad de que el Poder Ejecutivo, pudiera o no regular aspectos de la materia arancelaria, de acuerdo con las previsiones que sobre el particular hubiese dispuesto la ley.

Al respecto expresó el representante estatal:

"Al respecto, es importante tener en cuenta las competencias del Poder Ejecutivo en materia tributaria, competencia reconocida por la jurisprudencia en el tanto en que los elementos del tributo se encuentren previamente regulados en una ley (reserva legal relativa).

Al respecto, y sobre el tema de la posibilidad del Poder Ejecutivo de realizar modificaciones en materia tributaria, la Sala Constitucional ha indicado:

"(...) II.- Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere -dentro de ciertos límites razonables- una "delegación relativa" de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional. (...)

(...) De modo que la propia Ley es la que establece la cuantía del gravamen, por el sistema de señalar un máximo, quedando a cargo del Poder Ejecutivo la facultad de fijar el impuesto en un porcentaje menor, no de una manera antojadiza o arbitraria, sino con miras a lograr que se cumplan los fines que la ley persigue (Sentencia número 0730-95 de las quince horas del tres de febrero de este año)" (Ver resolución N° 2001-11591 de las nueve horas del nueve de noviembre del dos mil uno)

Esta reserva legal relativa tiene su razón de ser en los constantes cambios que tienen lugar en la actividad comercial y económica de intercambio -importación en el caso específico- de productos, y que hacen necesario asegurar la toma de dichas medidas.

En este sentido, según se indicó en líneas anteriores, tanto la Ley General de Aduanas como el CAUCA establecen los elementos esenciales del tributo y con base en esa regulación es posible que el Poder Ejecutivo regule sobre la materia, con sujeción a los límites establecidos en dichas normas.

Por demás, el carácter tributario debe predicarse no sólo de la imposición de los derechos arancelarios e impuestos a la importación o exportación, sino también a la desgravación o exención arancelaria.

Además, en el ordenamiento jurídico costarricense, los derechos arancelarios constituyen un tributo. Naturaleza que deriva no sólo de la calificación legal sino de la existencia misma de los elementos definidores del tributo, como son el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, la base imponible. Además, son expresión del poder soberano del Estado y aún cuando puedan cumplir fines extrafiscales, son un medio de satisfacer los gastos públicos.

Dado que la materia arancelaria es materia tributaria, se aplica el criterio de que la reserva de ley es relativa. El Poder Ejecutivo puede regular la tarifa u otros elementos del tributo dentro del marco definido por el legislador.”

- 5) Situación similar acontece con la actualización del monto del impuesto único por tipo de combustible, creado mediante el artículo 1º de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias publicada en el Alcance N° 53 a La Gaceta N° 131 del 9 de julio del 2001.

Dicha ley, en su artículo 3 dispone que a partir de su vigencia, el Ministerio de Hacienda deberá actualizar trimestralmente el monto de este impuesto único, conforme con la variación del índice de precios al consumidor que determina el Instituto Nacional de Estadística y Censos, y que este ajuste no podrá ser superior al 3%. Como puede verse, el legislador, en este supuesto concreto, ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de actualizar la tarifa del tributo creado en la Ley, lo cual actualmente es desarrollado mediante el Decreto Ejecutivo 37519-H, de 12 de octubre de 2012.

De modo que, en los términos expuestos, es claro que el Poder Ejecutivo tiene la atribución de desarrollar los parámetros dispuestos en la ley de creación del tributo, siempre que lo haga de acuerdo con los límites previamente dispuestos por el legislador ordinario. Es el caso de la fijación de la tarifa correspondiente al tributo parafiscal creado a favor de PROCOMER, que mediante el Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX es ejecutado en los términos de la Ley No. 7638.

C. De la reforma operada al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX en agosto de 2012

El Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX se vio recientemente complementado por medio de una reforma normativa operada según Decreto Ejecutivo No. 37281 de 09 de agosto de 2012, el cual tuvo, entre otros objetivos, el aclarar que el derecho de uso del régimen de zonas francas debe ser medido en relación con el área efectiva en metros cuadrados de techo industrial en cada uno de los distintos pisos en que opere una empresa al amparo del régimen de zonas francas. En virtud de dicha reforma, el artículo 2 bis del Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, actualmente indica:

“Artículo 2 bis.— Para efectos de calcular el área de techo industrial a la que se hace referencia en el artículo anterior, su medición deberá hacerse con base en los siguientes parámetros: (...)

4. Si una empresa opera en un edificio con varios pisos, el derecho de uso del Régimen se pagará por todos y cada uno de los pisos utilizados, excluyendo todas

aquellas áreas de bienestar social, recreación, salud y capacitación de personal, así como cualquier otra área sobre la cual no se deba cancelar el canon, según lo establecido en el presente Decreto Ejecutivo.” (Lo resaltado es nuestro).

Nótese que la reforma lo que vino a producir es una aclaración en lo relativo a la aplicación del concepto de techo industrial, establecido en el inciso 1 del artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX. En efecto, debemos tener presente que el mencionado artículo 2 de la norma reglamentaria, define al techo industrial así:

“Se entenderá por techo industrial toda aquella área que exista en el o los terrenos en los que se ubique la empresa para su operación bajo el Régimen de Zonas Francas.”

La reforma al reglamento, operada en agosto de 2012, no modificó de ninguna manera el concepto de techo industrial, de modo que su concepto se mantiene incólume. Por el contrario, la aclaración que vino a producir la reforma del año 2012, básicamente se fundamenta en la necesidad de aclarar el correcto alcance del artículo 9 inciso ii) de la Ley No. 7638, en el tanto esta norma legal estableció que el cobro por el uso del régimen de zonas francas, tiene lugar en relación con *“cada metro cuadrado de techo”*, lo cual comprende todos los pisos del edificio en que opera una empresa.

De dicha forma, la reforma que tuvo lugar en agosto de 2012 al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, tiene una justificación necesaria en la cambiante realidad de operación de las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas, pues inicialmente éstas desarrollaron sus operaciones en una plataforma de piso único en la que la medición del techo industrial se realizaba de forma unívoca, sin embargo, progresivamente la realidad comercial ha llevado a las empresas a ubicarse en edificios con varios pisos, que les permiten maximizar sus operaciones y rendimientos, lo que aparejó la necesidad de modificar el reglamento ejecutivo en aras de ajustarlo a la realidad subyacente a la norma.

En consecuencia, la reforma operada no creó una nueva imposición tributaria ni mucho menos modificó los términos esenciales de la obligación tributaria dispuesta en la Ley No. 7638, sino únicamente tuvo por función aclarar que el derecho de uso del régimen de zonas francas debe ser pagado por las empresas beneficiarias en relación con todos y cada uno de los pisos en que aquellas operan, pues la Ley No. 7638, definió la base imponible del tributo en razón de *“cada metro cuadrado de techo industrial”*, lo cual supone, como lógica consecuencia, que si la empresa opera en varios pisos, el metro cuadrado de techo industrial debe comprender cada uno de esos pisos en que realiza sus operaciones productivas.

Esta norma transcrita en lo conducente, vino a solventar las carencias normativas de interpretación que existían en lo que corresponde a la medición y posterior cobro por concepto del derecho de uso del régimen de zonas francas, pues con la reforma operada en agosto del 2012 al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, se aclaró jurídicamente lo relativo a la medición efectiva y ajustada a la realidad del área por metro cuadrado de techo industrial que utilizan las empresas beneficiarias, cuando su área industrial se encuentra ubicada en uno o varios pisos de un mismo edificio.

De tal modo, resulta de entera relevancia tomar como punto rector de análisis la reforma acaecida al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX en agosto de 2012, pues será precisamente a partir de su entrada en vigencia, el momento en el que se debe entender la aclaración

normativa efectuada como norma de efectiva obligatoriedad y por ende, de acatamiento por parte de todas las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas.

Para comprender más fácilmente lo anterior, nos referiremos a continuación a algunos aspectos que circundan el objeto de nuestro análisis.

II. Eficacia de las normas jurídicas

Consecuente con lo expresado anteriormente, el Decreto Ejecutivo No. 37281 de fecha 09 de agosto de 2012, estableció que su entrada en vigencia sería a partir de su publicación en el Diario Oficial, lo cual tuvo lugar el 13 de setiembre de 2012 a través de La Gaceta No. 177, Alcance No. 130, de la misma fecha antes indicada.

Siendo así, resulta de interés referirse, al menos brevemente, a los caracteres estructurales que hacen a la eficacia de las normas jurídicas. Lo anterior, por cuanto la empresa beneficiaria del régimen de zonas francas, Fortech Microabrasivos, S.A., alega en su nota de fecha 12 de noviembre de 2012, que la modificación efectuada en dicho año al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX no le resulta aplicable, debido a que su representada, en los términos de su nota, firmó un contrato de operaciones bajo *"ciertos criterios de medición, los cuales no pueden ser modificados unilateralmente."*

Además, la empresa beneficiaria agregó en su nota que *"(...) Estas modificaciones podrán aplicarse a empresas nuevas que se establecen bajo el régimen de zonas francas o empresas que firmen modificaciones o ampliaciones, pero no a empresas que se encuentran operando bajo ciertos criterios de medición, según nuestro asesor legal."*

Es precisamente lo anterior, el motivo que origina que sea necesario referirse a las variadas situaciones que pueden presentarse en torno a la eficacia temporal de las normas jurídicas:

- i) En primer lugar, la nueva norma puede regular hechos producidos antes de su entrada en vigor, lo que se traduce en la aplicación retroactiva de una norma jurídica y que casualmente, en nuestro ordenamiento jurídico, se encuentra limitada por los requerimientos constitucionales dispuestos en el numeral 34 de la Carta Política, es decir, cuando tal aplicación vaya en contra de derechos adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.
- ii) En segundo término, bien podría suceder que la nueva norma sea aplicada a hechos que se produzcan después de su vigencia, lo cual, cabe mencionar, es la situación normal y esperable en la aplicación del derecho, esto es, la aplicación hacia el futuro de la norma jurídica;
- iii) Y finalmente, podría suceder que la norma sea derogada y en tal caso, en un momento posterior a dicha derogación, la norma sea aplicada a hechos que se produzcan tras la entrada en vigor de la norma derogante, es decir, de aquella que produjo la eliminación expresa de la primera norma, lo que se traduce en la ultraactividad de las normas jurídicas.

En tal sentido, lo que el ordenamiento jurídico prohíbe es la primera de las anteriores situaciones descritas, pues con la aplicación retroactiva de una norma jurídica se estaría dando eficacia normativa a una norma que en el caso concreto ha dejado de tener vigencia,

pero que no obstante, si bien podría tener efectos jurídicos hacia el pasado, no podría en modo alguno lesionar derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas de las personas a quienes va dirigida la regulación. En tal orden de ideas, insistimos, lo propio y regular en la aplicación de las normas jurídicas, es la aplicación de éstas a situaciones de hecho acontecidas en un momento posterior a la entrada en vigencia de dichas normas.

Esto se enmarca dentro de un espacio creado por el propio ordenamiento jurídico, en el que se procura brindar protección a la seguridad jurídica, pues la situación comentada líneas arriba, en la cual la irretroactividad de la norma resulta perjudicial a las situaciones jurídicas sustanciales de los administrados, da lugar a una vulneración directa e inmediata del valor seguridad jurídica que debe imperar en las relaciones sociales y que precisamente el derecho se encuentra llamado a tutelar. Sobre el particular, la Sala Constitucional ha definido a este instituto de la siguiente manera:

“La seguridad jurídica...es la situación del sujeto del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, que sabiendo o pudiendo saber cuáles son las normas jurídicas vigentes, tiene fundamentales expectativas de que ellas se cumplan. Ese valor jurídico pretende dar certeza contra las modificaciones del Derecho, procura evitar la incertidumbre del Derecho vigente, es decir, las modificaciones jurídicas arbitrarias, realizadas sin previo estudio y consulta...” (Sala Constitucional, resolución N° 8390-97 de las 16:21 horas del 9 de diciembre de 1997).

Esto nos permite ahondar en un aspecto íntimamente relacionado con lo anterior, pues si las normas jurídicas gozan de eficacia normativa hacia el futuro y no hacia el pasado, es preciso valorar cuáles son los límites dispuestos puntualmente a la aplicación retroactiva y excepcional de una norma jurídica, lo cual será abordado de inmediato.

III. Sobre los límites a la aplicación retroactiva de las normas jurídicas

Como hemos mencionado, la eficacia de las normas jurídicas puede tener lugar en momentos distintos, siendo la eficacia hacia el pasado uno de tales posibles momentos. No obstante, la eficacia de las normas hacia el pasado, encuentra su límite en los derechos adquiridos o en las situaciones jurídicas consolidadas, puesto que el ordenamiento jurídico se ha encargado de proscribir la lesión de tales figuras basándose en la cobertura que brinda el artículo 34 de la Constitución Política.

La Sala Constitucional se ha preocupado por definir tales figuras limitativas; en ese sentido, mediante el voto No. 2765-97 de las 15:03 horas del 20 de mayo de 1997, manifestó lo siguiente:

“Los conceptos de “derecho adquirido” y “situación jurídica consolidada” aparecen estrechamente relacionados en la doctrina constitucionalista. Es dable afirmar que, en términos generales, el primero denota a aquella circunstancia consumada en la que una cosa -material o inmaterial, trátase de un bien previamente ajeno o de un derecho antes inexistente- ha ingresado en (o incidido sobre) la esfera patrimonial de la persona, de manera que ésta experimenta una ventaja o beneficio constatable. Por su parte, la “situación jurídica consolidada” representa no tanto un plus patrimonial, sino un estado de cosas definido

plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos, aun cuando estos no se hayan extinguido aún. Lo relevante en cuanto a la situación jurídica consolidada, precisamente, no es que esos efectos todavía perduren o no, sino que - por virtud de mandato legal o de una sentencia que así lo haya declarado- haya surgido ya a la vida jurídica una regla, clara y definida, que conecta a un supuesto fáctico (hecho condicionante) con una consecuencia dada (efecto condicionado). Desde esta óptica, la situación de la persona viene dada por una proposición lógica del tipo "si..., entonces" ; vale decir : si se ha dado el hecho condicionante, entonces la "situación jurídica consolidada" implica que, necesariamente, deberá darse también el efecto condicionado. En ambos casos (derecho adquirido o situación jurídica consolidada), el ordenamiento protege - tornándola intangible- la situación de quien obtuvo el derecho o disfruta de la situación, por razones de equidad y de certeza jurídica". (Lo resaltado es nuestro).

Esto quiere decir que, la retroactividad⁵ de las normas jurídicas no puede afectar de algún modo los derechos adquiridos o las situaciones jurídicas consolidadas, pues en tal caso, se produciría una inconstitucionalidad sobrevenida de la conducta por medio de la cual se efectúe esa aplicación retroactiva.

En este caso, la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley se traduce en la certidumbre de que un cambio en el ordenamiento jurídico no tendrá la consecuencia de sustraer el bien o el derecho ya adquirido del patrimonio de la persona, o bien de provocar que si se había dado el supuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, ya no surja la consecuencia de provecho que el administrado esperaba de la situación jurídica consolidada.

No obstante, lo expuesto no significa, de ninguna manera, que las normas jurídicas no sean susceptibles de ser modificadas o eliminadas, en aras de que aquellas no incidan de forma alguna sobre los derechos e intereses de las personas, tal como veremos a continuación.

IV. No existe derecho a la inmutabilidad de las normas jurídicas

Ahora bien, tal como indicamos anteriormente, la aplicación de las normas jurídicas hacia el pasado, limitada por los derechos adquiridos y por las situaciones jurídicas consolidadas, no quiere decir que exista una especie de petrificación del ordenamiento jurídico, que imposibilite su constante adaptación a los cambios sociales.

Es por ello que, doctrina y jurisprudencialmente, se ha entendido que nadie tiene un derecho a la "inmutabilidad del ordenamiento", es decir, a que las reglas nunca cambien.

De manera tal, el principio de seguridad jurídica no consiste en que una vez nacida a la vida jurídica la regla que conecta el hecho con el efecto, aquella no pueda ser modificada o incluso

⁵ Don Antonio PÉREZ LÚÑO ha expresado que "Se entiende por retroactividad la proyección del ámbito temporal de las normas a hechos o conductas previas a su promulgación... Esas situaciones pretéritas, a las que se conectan consecuencias jurídicas presentes, puede haberse realizado por entero en el pasado (retroactividad auténtica), o haberse iniciado en el pasado para prolongarse hasta el presente (retroactividad impropia)". PÉREZ LÚÑO (Antonio). La Seguridad Jurídica, Editorial Ariel S.A., Barcelona, 1991, pág. 91.

suprimida por una norma posterior. Sobre el particular, la Sala Constitucional ha expresado lo siguiente:

"(...) en relación con el principio de irretroactividad de la ley en perjuicio de derechos adquiridos y situaciones jurídicas consolidadas, donde "ley" debe entenderse en su sentido genérico, como normas o disposiciones jurídicas (véase sentencia 473-94 de las 13:03 horas del 21 de enero de 1994), la Sala ha dicho que resulta un principio formal y sustancial, de modo que se viola, no solo cuando una nueva norma o la reforma de una anterior altera ilegítimamente derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas al amparo de una disposición anterior, sino cuando los efectos, la interpretación o aplicación de esa última produce un perjuicio irrazonable o desproporcionado al titular del derecho o situación consagrados; (...) que nadie tiene derecho a la inmutabilidad del ordenamiento, es decir, a que las reglas nunca cambien, por eso el principio de irretroactividad no impide que una vez nacida a la vida jurídica la regla que conecta el hecho con el efecto, no pueda ser modificada o incluso suprimida por una norma posterior; que el principio opera para que una vez que se ha producido el supuesto de hecho condicionante, una reforma legal que cambie o elimine la regla, no pueda impedir que surja el efecto condicionado esperado bajo el amparo de la norma anterior. (Véanse al respecto las sentencias número 1119-90 de las 14:00 horas del 18 de setiembre de 1990, 1147-90 de las 16:00 horas del 21 de setiembre de 1990, 1879-94 de las 17:30 horas del 20 de abril de 1994, 2765-97 de las 15:03 horas del 20 de mayo de 1997, 6771-97 de las 12:15 horas del 17 de octubre de 1997, N° 06134-98 de las 17:24 hrs del 26 de agosto de 1998, todas de la Sala Constitucional). Voto N.º 4618-2006 de las 10:02 horas del 31 de marzo de 2006.

En tal sentido, el artículo 34 constitucional de ninguna forma establece un derecho a la inmutabilidad del ordenamiento jurídico. Por su relevancia y claridad conceptual, citamos el dictamen No. 003-2011 de 11 de enero de 2011, a través del cual, el representante estatal manifestó la diferenciación que debe realizarse en torno a la aplicación de las normas jurídicas cuando ha acaecido una reforma de éstas:

"La situación jurídica subjetiva está en fase estática cuando sus efectos ya han acaecido y se encuentran consolidados. Entonces, la situación es inmodificable. Un cambio normativo no puede afectar hechos o actos que produjeron válidamente situaciones jurídicas estáticas bajo la vigencia de la ley antigua. Así, los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación son regidos exclusivamente por la ley vigente al momento en que esa situación surge. Pero eso no sucede con las situaciones que se constituyen o extinguen al momento o con posterioridad a la entrada en vigencia del cambio normativo. Los efectos jurídicos ya consolidados o en curso de ejecución no pueden ser modificados por la norma posterior. Mas los efectos no producidos se rigen por la ley nueva. Habrá, por el contrario, una imposibilidad constitucional de que los efectos jurídicos producidos de situaciones anteriores se rijan por la nueva normativa.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 34 de la Constitución Política, ante un cambio normativo, la ley nueva no debe afectar la fase estática de una situación, por lo que los efectos ya acaecidos no pueden ser modificados por la nueva ley. Lo que significa que los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación son

regidos exclusivamente por la ley vigente al momento en que esa situación surge.”
(Lo resaltado es nuestro).

En los términos expuestos, es claro que el principio constitucional de seguridad jurídica no puede entorpecer la labor de adaptación y aclaración continúa del derecho vigente a través de la modificación del propio ordenamiento jurídico, pues no existe un derecho a la inmutabilidad del mismo, siendo que, en cualquier caso, tal como lo expresa la Procuraduría General, el valor seguridad jurídica, lo que tutela son las situaciones jurídicas estáticas, es decir, aquellos hechos o actos que se produjeron bajo la vigencia de la norma anterior, mas ello no sucede con las situaciones que se constituyen o extinguen al momento o con posterioridad a la entrada en vigencia de la reforma jurídica.

Lo anterior, es confirmado de nuevo por la Procuraduría General, cuando mediante el dictamen No. 02-2010 de 11 de enero de 2010, expresó:

Para determinar si una disposición es retroactiva, e incluso para clarificar el concepto de situación consolidada, debe tomarse en cuenta el carácter subjetivo u objetivo de la situación jurídica concreta. Ello nos permite, en efecto, determinar si una ley o reglamento es objeto de una aplicación retroactiva o bien, si simplemente el problema que se plantea es el de la eficacia temporal hacia el futuro con modificaciones del régimen jurídico establecido, propio de toda norma posterior que regule la misma materia.

La distinción entre situaciones jurídicas objetivas y subjetivas, sistematizada por la Escuela de Burdeos, señala que la primera es la establecida por un acto-regla; es decir, por la norma jurídica en abstracto. En cuanto situación normativa objetiva, general y abstracta, no individualizada sino que configura un estado jurídico a ser aliado al administrado. En esa medida, la situación objetiva no produce por sí misma derechos adquiridos ni constituye una situación jurídicamente consolidada en favor del particular. Ello conlleva a que la ley pueda siempre modificar situaciones jurídicas existentes al momento de su promulgación, sin que incurra en retroactividad, ya que no se afecta un derecho preexistente.

En este caso, resulta imperioso distinguir entre constitución de la situación jurídica y su extinción definitiva o parcial. La ley nueva no puede afectar hechos o actos que produjeron válidamente situaciones jurídicas bajo la vigencia de la ley antigua. Los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación son regidos exclusivamente por la ley vigente al momento en que la situación surge (supervivencia del derecho abolido). Por el contrario, la ley nueva rige las condiciones de constitución de las situaciones jurídicas que no se habían presentado durante la vigencia de la ley derogada pero los elementos de la situación que hubieren surgido conservan su valor conforme con la ley antigua. Igualmente, las situaciones en curso de extinción continuarán rigiéndose por la ley de creación. En consecuencia los efectos jurídicos ya consolidados o en curso de ejecución no pueden ser modificados por la ley posterior.

Conforme lo cual, se estará ante una situación de retroactividad cuando la norma nueva se aplica a un supuesto de hecho ya acaecido y consumado en un momento anterior al de su entrada en vigencia. Lo que no excluye la posibilidad de que rija efectos de las situaciones en curso. Es claro, no obstante, que un establecimiento

que funciona en forma permanente y continúa no puede alegar que goza de una situación jurídica consolidada en orden a ese funcionamiento, que le permita excluir la aplicación de cualquier cambio normativo que regule ese funcionamiento o incida en él. Una posición en ese sentido llevaría, como se ha indicado, a la petrificación del ordenamiento. Cabe sostener, entonces, que en la medida en que ese funcionamiento se mantiene estamos ante una situación dinámica que permite la aplicación de los cambios que se produzcan respecto a todo efecto en curso o que deba acaecer. Esto implica la necesaria adaptación del establecimiento a las normas que regulan la operación, posibilitando la misma. Y ello debe afirmarse no sólo respecto de las normas que se refieren a la actividad material del establecimiento, sino también de aquéllas dirigidas a mantener el orden público general."

Como resultado de lo anterior, en aquellos casos en que la situación jurídica está produciendo efectos (parte dinámica) de la aplicación del derecho, la nueva norma puede regular las situaciones en curso, a pesar de que su constitución se haya dado con anterioridad al momento en que se da origen a la nueva normativa. Por su parte, si los efectos de la situación están consolidados (parte estática de la aplicación del ordenamiento jurídico), la nueva norma no puede afectar dicha situación pues se le daría aplicación retroactiva a la norma.

Es claro que los requisitos de adquisición o nacimiento de la situación jurídica son regidos exclusivamente por la norma vigente al momento en que la situación surge (se estaría aplicando aquí la teoría de la supervivencia del derecho abolido), tal como sucede, por ejemplo, con los requisitos de otorgamiento del régimen de zonas francas a la empresa beneficiaria, lo que no podría verse alterado por una nueva norma que establezca un requisito adicional, que al momento del ingreso de aquella al régimen, no le era exigible.

La norma nueva, por el contrario, tiene la pretensión de regular las condiciones de nacimiento de situaciones y actos a partir de su vigencia, es decir, de aquellos efectos propios de la situación jurídica que no han sido consolidados y que por ello, no han sido constituidos o están en curso de ejecución, tal como sucede con el pago del tributo por derecho de uso del régimen de zonas francas, el que en razón de continuar produciendo sus efectos (parte dinámica), no son susceptibles de ser regulados por la norma abolida.

V. Conclusiones

Mediante el inciso ii) del artículo 9 de la ley No. 7638, el legislador creó un tributo parafiscal a favor de PROCOMER, el cual tienen definido su hecho generador en razón del "uso del régimen de zona franca" y que para el caso de las empresas procesadoras de exportación, la misma norma estableció que pagarían de tarifa el equivalente a cincuenta centavos de dólar, como máximo, "por cada metro cuadrado de techo industrial".

El Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX regula el concepto de lo que debe entenderse por techo industrial, definiendo al mismo en su artículo 2 inciso 1 como "toda aquella área que exista en el o los terrenos en los que se ubique la empresa para su operación bajo el Régimen de Zonas Francas".

La reforma operada en agosto de 2012 al reglamento ejecutivo, no modificó de ninguna manera el concepto de techo industrial, de modo que su concepto se mantiene incólume a pesar de la reforma. Sintéticamente, la reforma produjo una aclaración del concepto de techo industrial con base en la realidad de la operación productiva de las empresas amparadas bajo el régimen de zonas francas, todo ello bajo los parámetros de "cada metro cuadrado" de techo industrial, tal como lo impone el numeral 9 inciso b) de la Ley NO. 7638, Ley de Creación del Ministerio de Comercio Exterior y PROCOMER.

Conforme con lo anterior, es claro que si la Ley No. 7638, definió la base imponible del tributo en razón de "*cada metro cuadrado de techo industrial*", ello supone, como lógica consecuencia, que si la empresa opera en varios pisos de un mismo edificio, el metro cuadrado de techo industrial debe comprender cada uno de esos pisos en que la empresa realiza sus operaciones productivas.

Corolario de lo expuesto, a partir de la entrada en vigencia de la reforma producida al Decreto Ejecutivo No. 25612-COMEX, es decir, a partir de su publicación en el Diario Oficial, el 13 de setiembre de 2012, a través de La Gaceta No. 177, Alcance No. 130, la empresa beneficiaria del régimen de zonas francas Fortech Microabrasivos, S.A., se encuentra obligada a pagar el derecho de uso del régimen de zonas francas en relación con el área de metros cuadrados de techo industrial que efectivamente utiliza para el desarrollo de sus operaciones productivas, comprendiendo para tales efectos, los metros cuadrados de techo industrial que posee cada uno de los pisos de su edificio.

Atentamente,



Alex Rojas Ortega
Asesor Legal

Marcela Brooks
Marcela Brooks Calderón
Directora de Asesoría Legal

Cc: Señor Roberto Gamboa C., Director Asesoría Legal, COMEX.
Señor Jorge Sequeira P., Gerente General.
Señor Eddie Villalobos V., Gerente Administrativo Financiero.
Señor Víctor Díaz S., Jefe de Contabilidad.

