



San José, 17 de junio de 2026
MH-DGT-OF-0379-2026

Señores
Marvin Rodríguez Durán
Gerente de Facilitación de Comercio e Inversión
Federico Mora Azofeifa
Director de la Asesoría Legal
Promotora Comercio, PROCOMER

Asunto: Respuesta a oficio DAL-EXT-0010-2025 correspondiente al criterio técnico en la aplicación del artículo 22 de la Ley N.º 7210 a las empresas procesadoras (categoría f)

Estimados señores:

Se atiende oficio número DAL-EXT-0010-2025, de fecha 17 de octubre de 2025, en el que se solicita la revisión de lo expuesto en oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025, el cual fue emitido en respuesta a consulta general planteada en oficio sin número, por el señor Adrián Pineda Valverde, funcionario de Procomer, sobre la aplicabilidad del artículo 22 de la Ley N.º 7210, Ley de Régimen de Zonas Francas, en adelante Ley de Zonas Francas, en relación con las ventas locales que realizan las empresas que operan bajo el inciso f) del artículo 17 de la misma Ley.

Antes de entrar a analizar el fondo de lo solicitado, se aclara que el oficio que se atiende plantea la solicitud de cambio del criterio expresado en el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025, así como aporta el criterio de PROCOMER sobre las ventas locales que realizan las empresas que operan bajo el inciso f) del artículo 17 de la Ley de Zonas Francas, pero no modifica lo consultado originalmente en el oficio sin número citado.



Asimismo, en relación con lo señalado sobre el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025, respecto a que se debió desestimar el oficio sin número ya referido, o bien prevenir el cumplimiento de requisitos, a efecto de que la consulta fuera atendida en debida forma, se aclara que la Administración Tributaria, según el artículo 53 del Reglamento de Procedimiento Tributario, atiende diferentes tipos de consultas, y debido a que en el mismo oficio de consulta el señor Adrián Pineda Valverde señala que se trata de una consulta general, la misma fue atendida como una solicitud de información establecida en el artículo 54 del Reglamento citado, por no cumplir con los requisitos necesarios para ser tomada como una petición sobre un caso real que se fundamenta en razones de legalidad, que establece el artículo 55 del mismo Reglamento. Se agregó en dicho oficio, que la respuesta se dio en atención a la cooperación que ofrece PROCOMER como asesora de las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca y no por un interés personal y directo como contribuyente sobre la aplicación del derecho a una situación concreta y actual, requisito que se debe cumplir para atender como una consulta del artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Como se indicó, la respuesta a la consulta fue dada de manera general, partiendo de lo expresado por el consultante y lo que indica la normativa vigente, por lo que esta Dirección no tenía que requerir el criterio técnico de PROCOMER como entidad gestionante, ni ningún otro requisito.

Una vez aclarado lo anterior, con el propósito de revisar la respuesta dada en el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025, a continuación se resumen los antecedentes tomados en cuenta, mencionados tanto en la primera consulta de Procomer, como en el oficio DAL-EXT-0010-2025.

I. Antecedentes

1. En el citado oficio sin número, originalmente presentado el 22 de julio de 2025 sin firma, y posteriormente el 7 de agosto del 2025 debidamente firmado, se indica textualmente:

..quisiéramos someter respetuosamente a su consideración una consulta general sobre la interpretación del artículo 22 de la Ley de Régimen de Zona Franca, en relación con las empresas que operan bajo el párrafo (f) del artículo 17 de dicha ley. ”



Se agrega que la reforma a la Ley de Zonas Francas realizada en el año 2010 incorporó nuevas categorías de empresas, dentro de las cuales se encuentran las empresas procesadoras, reguladas en el inciso f) del artículo 17, las cuales no están sujetas a requisitos mínimos de exportación y que conforme al artículo 21 ter de la Ley, los beneficios fiscales otorgados a este tipo de empresas no están supeditados al destino de su producción. Adiciona que:

“..surge la inquietud de si resultaría jurídicamente procedente aplicar el artículo 22 de la Ley—o disposiciones reglamentarias que lo desarrollan— a empresas amparadas bajo el párrafo (f), al momento de evaluar sus ventas locales. En particular, nos gustaría conocer si, en atención al principio de neutralidad fiscal que rige el régimen y a la citada reforma de 2010, la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta otorgada a estas empresas debe aplicarse indistintamente sobre la totalidad de sus ventas, incluyendo aquellas realizadas en el mercado local..”

2. En respuesta, la Dirección de Servicio al Ciudadano emitió el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025 de fecha 23 de setiembre de 2025 el cual concluye que, basados en el artículo 17 y subsiguientes de la ley 7210 de la Ley del Régimen de Zonas Francas, y aplicando lo que establece dicha norma en el artículo 22 mencionado, a las empresas acogidas al Régimen de Zona Franca, no les cubre el incentivo de exoneración o tarifas preferenciales del impuesto sobre la renta, sobre las ventas que se realicen en el mercado local, sobre la proporción del valor de los bienes y servicios introducidos en el territorio aduanero nacional, en relación con el valor del total de las ventas y servicios de la empresa.

3. Mediante oficio DAL-EXT-0010-2025, del 17 de octubre del 2025, PROCOMER, en síntesis:

- Se señala la disconformidad con el criterio contenido en el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025 de 23 de setiembre de 2025.
- Se incluye un criterio técnico con diferentes referencias normativas que amplían lo indicado en la primera consulta y se resalta lo que establece el artículo 136 del Reglamento a la Ley del Régimen de Zonas Francas N° 34739-COMEX, en adelante "Reglamento a la Ley", indicando asimismo que el Capítulo XXIV incluye regulaciones específicas para las empresas procesadoras bajo la categoría f).



II. Criterio del consultante:

En el oficio presentado en fecha 7 de agosto de 2025 no se incluyó ningún criterio respecto de la consulta realizada. Por su parte, el oficio DAL-EXT-0010-2025, concluye:

“El artículo 21 ter de la Ley N° 7210 excluye expresamente la aplicación del artículo 22 a las empresas procesadoras clasificadas bajo la categoría f) del artículo 17 de dicha ley.

El artículo 136 del Reglamento reafirma esa exclusión y establece las reglas específicas para las ventas al mercado local.

La reforma introducida por la Ley N.º 8794 responde, además, a la adecuación del régimen nacional a los compromisos internacionales asumidos por Costa Rica en el marco de la Organización Mundial de Comercio.

En consecuencia, no procede aplicar el prorrateo del impuesto sobre la renta previsto en el artículo 22 a las empresas procesadoras contempladas en el inciso f) del artículo 17 de la Ley N° 7210, debiendo atenderse al tratamiento diferenciado previsto por el artículo 21 ter, tal como se consigna, correctamente, en los acuerdos ejecutivos que otorgan el Régimen de Zonas Francas. ”

III. Criterio de esta Dirección General:

De conformidad con lo que a continuación se expone, se deja sin efecto lo indicado en el oficio MH-DGT-DSC-OF-0100-2025, con el objeto de que se establezca en este oficio el criterio de esta Dirección General sobre el tema objeto de análisis. No obstante, se debe tener claro que, aunque se está tomando en cuenta el criterio expresado por PROCOMER en oficio DAL-EXT-0010-2025 de fecha 17 de octubre de 2025, el presente oficio responde a la consulta contenida en el oficio sin número de fecha 7 de agosto del mismo año, que textualmente indica:

“resultaría jurídicamente procedente aplicar el artículo 22 de la Ley—o disposiciones reglamentarias que lo desarrollan— a empresas amparadas bajo el párrafo (f), al momento de evaluar sus ventas



locales. En particular, nos gustaría conocer si, en atención al principio de neutralidad fiscal que rige el régimen y a la citada reforma de 2010, **la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta otorgada a estas empresas debe aplicarse indistintamente sobre la totalidad de sus ventas, incluyendo aquellas realizadas en el mercado local**".

Al respecto, se tiene que efectivamente, con la reforma del artículo 17 de la Ley de Zonas Francas, se introduce en su inciso f) la clasificación de "empresas procesadoras", indicando que las industrias que produzcan procesen o ensamblen bienes, se podrán acoger al Régimen de Zonas Francas, independientemente de que exporten o no, siempre y cuando reúnan los requisitos del artículo 21 bis de la misma Ley.

1. Sobre la aplicación del artículo 22 de la Ley de Régimen de Zonas Francas a empresas procesadoras en ventas locales

Respecto a lo consultado, específicamente si es jurídicamente procedente aplicar el artículo 22 de la Ley de Zonas Francas —o disposiciones reglamentarias que lo desarrollan— a empresas amparadas bajo el párrafo (f) del artículo 17 de la Ley de Zonas Francas al momento de evaluar sus ventas locales, la respuesta es no, dado que son los artículos 21 bis y 21 ter de la Ley de Zonas Francas los que establecen las reglas a las que estarán sujetas las empresas procesadoras.

De igual manera, el artículo 136 del Reglamento a la Ley de Zonas Francas establece los lineamientos para ventas al mercado local por parte de las empresas clasificadas bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley y, sobre este punto en particular, señala que las empresas mencionadas podrán introducir todos sus bienes en el mercado nacional sin que les sea aplicable lo establecido en el artículo 22 de la Ley.

2. Sobre la aplicación de tarifa preferencial del impuesto sobre la renta a todas las ventas, incluyendo las ventas que se realicen en el mercado local

El artículo 21 ter de la Ley de Zonas Francas enlista una serie de reglas que regulan a las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas a que se refiere el inciso f) del artículo 17 de la misma Ley. Sobre la consulta realizada, el inciso a) este artículo señala:



Artículo 21 ter, inciso a) Las exenciones y los beneficios que les sean aplicables, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley, no estarán supeditados de hecho ni de derecho a los resultados de exportación. En consecuencia, a estas empresas no les será aplicable lo dispuesto en el artículo 22 de esta Ley, ni ninguna otra referencia en esta Ley a la exportación como requisito para disfrutar del régimen de zona franca.

A los bienes que se introduzcan en el mercado nacional le serán aplicables todos los tributos, así como los procedimientos aduaneros propios de cualquier importación similar proveniente del exterior. En el caso de los aranceles, el pago se realizará únicamente sobre los insumos utilizados para su producción, de conformidad con las obligaciones internacionales.

En desarrollo de lo indicado en la Ley, el inciso f) del artículo 136 del Reglamento a la Ley de Zonas Francas, establece las reglas aplicables a los tributos derivados de las ventas en el mercado local que realicen las empresas clasificadas bajo la categoría prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley (empresas procesadoras), señalando que se les aplicará “la tarifa” o exoneración según los términos del inciso d) del artículo 21 ter de la Ley, los cuales establecen las tarifas que se deberán cancelar de la siguiente manera:

Artículo 21 ter, inciso d): “..Las empresas ubicadas en la Gran Área Metropolitana (GAM)() pagarán una tarifa de un seis por ciento (6%) de sus utilidades para efectos de la Ley del impuesto sobre la renta durante los primeros ocho años y de un quince por ciento (15%) en los siguientes cuatro años. Si se trata de empresas ubicadas fuera del Gran Área Metropolitana (GAM)(*), pagarán la tarifa de un cero por ciento (0%) de sus utilidades para efectos de la Ley del impuesto sobre la renta durante los primeros seis años, un cinco por ciento (5%) durante los segundos seis años y de un quince por ciento (15%) durante los seis años siguientes.”*

De igual manera, el Reglamento es claro al señalar que las tarifas señaladas se aplicarán de conformidad con los términos del Acuerdo de Otorgamiento de la empresa beneficiaria, los cuales se desprenden de las características de cada empresa y el correspondiente análisis del cumplimiento de los requisitos establecidos en el ordenamiento jurídico vigente.



En conclusión, según lo indicado en el presente oficio y en las disposiciones normativas señaladas, a las ventas al mercado local que realicen las empresas beneficiarias bajo la clasificación prevista en el inciso f) del artículo 17 de la Ley, se les aplicará la tarifa o exoneración, parcial o total según sea el caso, del impuesto sobre la renta según los términos del inciso d) del artículo 21 ter y el inciso g) del artículo 20 de la Ley de Zonas Francas.

Se aclara que el criterio vertido es aplicable en términos generales. Casos específicos deben ser analizados a partir de las características particulares en que se presenten.

De esta manera se tiene por atendida su consulta.

Cordialmente,

Miguel Ángel Solís Sánchez
Director General de Tributación
Autoridad Tributaria Competente

Elaborado por:	Renato Pacheco Bejarano, Departamento de Normas y Asistencia al Ciudadano Katherine Espinoza González, Departamento Técnico Jurídico de Servicio al Ciudadano
Revisado por:	Kattia Vargas Rivera, Departamento de Normas y Asistencia al Ciudadano Silvia Ramírez Saenz, Departamento Técnico Jurídico de Servicio al Ciudadano
VB°:	Zulma Cárdenas Morera, Directora de Servicio al Ciudadano a.i.