

El impuesto a la distribución de dividendos aplicable a las entidades establecidas en las zonas francas de la República Dominicana: Un contrasentido

José Ramón Vega Batlle*

SUMARIO

- I. Introducción y antecedentes
- II. La Ley No. 8-90 y la repartición de dividendos
- III. Artículo 8 de la Ley de Reforma Fiscal No. 253-12:
Una disposición legal desacertada
- IV. Conclusión

Resumen

Las zonas francas de exportación han sido uno de los sectores que durante muchos años ha aportado notablemente a la economía nacional. Este régimen especial ha sido beneficiado con exenciones fiscales amparadas en la Ley No. 8-90 y, gracias a ello, este mercado se fue ampliando y consolidando con la inversión extranjera.

El artículo 8 de la Reforma Fiscal No. 253-12 estableció una carga impositiva a las empresas establecidas en zonas francas sobre la distribución de dividendos. Este texto contradice de manera notable el espíritu de la ley que regula esa actividad económica y acarrea una gran cantidad de efectos negativos que, si se aplicara, afectaría directa e indirectamente todo el país.

Por tales motivos, se considera prudente que cualquier modificación prevista para la legislación actual, deba hacerse tomando en consideración los intereses de todas las partes involucradas.

Abstract

The export processing zones have been one of the sectors which for many years has contributed significantly to the national economy. This special regime has benefited from tax exemptions covered by Law No. 8-90 and as a result, this market was expanding and consolidating foreign investment.

Article 8 of the Tax Reform No. 253-12 established a tax burden to companies established in export processing zones on the distribution of dividends. This text significantly contradicts the spirit of the Law No. 8-90 and brings negative effects, if applied, directly and indirectly would affect the whole country.

For these reasons, it is prudent that any intended to change the current legislation should be made taking into consideration the interests of all parties involved.

(*) El autor es abogado en ejercicio, especialista en Derecho Civil, Derecho Comercial y en el régimen de las zonas francas. Ha sido profesor del Departamento de Ciencias Jurídicas de la PUCMM.

I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES

Está fuera de discusión los enormes beneficios sociales y económicos que la República Dominicana ha recibido del régimen especial de las zonas francas de exportación durante más de cuatro décadas.

En el año 1970, con el firme propósito de crear fuentes de trabajo y obtener divisas, el Estado Dominicano, utilizando la ficción jurídica de la “extra-territorialidad”, incentivó y promovió zonas especiales, rodeadas de muros infranqueables, para que en ellas se instalaran empresas dedicadas a la manufactura de productos de exportación.

Numerosas empresas nacionales y foráneas se acogieron a este esquema, atraídas, entre otros factores, por cuatro incentivos básicos y primordiales: A) 100% de exención de todo impuesto a la importación de equipos y maquinarias; B) 100% de exención de todo impuesto a las importaciones de materia prima y componentes; C) 100% exención de todo impuesto a las exportaciones de productos terminados; y D) 100% de exención del impuesto sobre la renta, aplicable a las sociedades.

Ese esquema básico fue consagrado por la Ley No. 8-90 de 1990, sobre Fomento de las Zonas Francas, marco legal en el cual este sector ha desarrollado sus actividades exitosamente, durante los últimos 24 años.

En efecto, la referida Ley No. 8-90 es un modelo incuestionable de una norma eficiente y práctica, un texto sencillo, breve y preciso, con incentivos bien definidos y administrado por un órgano mixto, compuesto por funcionarios estatales y personalidades del sector privado, reunidos en el Consejo Nacional de Zonas Francas. Este Consejo ha sabido enfrentar armoniosamente los retos del sector, de manera institucional y en colaboración con otras agencias del gobierno, logrando solucionar los problemas que han surgido a través de los años, conciliando intereses y creando condiciones óptimas, para que los productos dominicanos puedan ser competitivos en los mercados internacionales.

Basta recordar que la República Dominicana, en el período 1999-2003, fue el tercer suplidor de pantalones a los Estados Unidos a nivel mundial; que es actualmente el mayor exportador de cigarros “Premium” del mundo y que se perfila como un suplidor de calzados de gran importancia para el mercado norteamericano. Toda esa producción se generó y se está generando, al amparo de los incentivos y mecanismos para el funcionamiento de este régimen especial, creados por la ya mencionada Ley No. 8-90.

Compromisos internacionales vinculantes asumidos por nuestro país exigen un cambio en nuestra legislación de zonas francas. De manera particular, el Tratado de Libre Comercio entre la República Dominicana, Centroamérica y los

Estados Unidos (DR-CAFTA), en cumplimiento del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, obliga a revisar determinados incentivos creados por la Ley No. 8-90, tales como los basados fundamentalmente en el resultado de las exportaciones.

Una nueva ley de zonas francas deberá ser promulgada antes de finalizar el año 2015 y el legislador dominicano tendrá la difícil tarea de conciliar los intereses del sector exportador de zonas francas, con los intereses de los productores que operan fuera de ese sector, enfocados primordialmente al mercado interno, pues la nueva ley debe permitir la venta de los productos de zona franca en el mercado local, sin limitaciones. Ese reto, actual y latente, escapa del objetivo de este trabajo, que se enfocará en un tema muy particular y de gran interés para los inversionistas nacionales y extranjeros del sector zona franca: Los impuestos a la distribución de dividendos aplicables a las empresas del sector.

En el contexto del cambio de legislación que deberá producirse en un futuro cercano, reviste gran interés analizar la situación que actualmente afecta a las empresas del sector, provocada, en primer término, por la Ley No. 8-90, que no contempló, de manera expresa, una exención a la distribución de dividendos aplicable a las entidades acogidas al régimen de zonas francas y luego, por una desacertada legislación reciente, que, de manera abrupta, desconociendo los principios básicos y el espíritu de la Ley No. 8-90, grava dichos dividendos. Preciso es destacar que, afortunadamente, esa nueva legislación no ha sido aplicada aun por la Dirección General de Impuestos Internos.

II. LA LEY NO. 8-90 Y LA REPARTICIÓN DE DIVIDENDOS

Para una mayor claridad, explicaré primero el “vacío legal” y las razones por las que este problema no tuvo relevancia por un largo período, para luego referirme a una solución jurisprudencial, impuesta por el entonces Tribunal Contencioso Tributario, que resolvió correctamente el problema.

A. Un “vacío legal”

Al no haberse contemplado en la ley especial de zonas francas una exención expresa al pago del impuesto sobre la distribución de dividendos, que aplica a las entidades que operan fuera del régimen especial de zonas francas (Art. 308 del Código Tributario), existió siempre la duda sobre la aplicación o no de este texto a las empresas acogidas a dicho régimen especial.

Varias razones influyeron para que este problema no se planteara ni fuera de interés durante mucho tiempo. En primer lugar, que por tratarse de beneficios

generados en zona franca, no sujetos a impuestos, no podía aplicarse lógicamente el impuesto a la distribución de dividendos. En efecto, ¿qué sentido práctico tendría la exención impositiva a los beneficios de las entidades autorizadas a operar bajo la ley de zonas francas, si se gravan los dividendos de los inversionistas en esas empresas?

Igualmente, al tratarse de beneficios generados en zona franca y por el concepto de “extra-territorialidad fiscal” que le es inherente y esencial, no podían dichos dividendos considerarse como provenientes de “una fuente dominicana”, como exigía el citado artículo 308 de nuestra ley tributaria.

No obstante lo anterior, ante el “vacío legal”, por la no consagración expresa de la exención a este impuesto, los nuevos inversionistas, aconsejados por sus asesores legales y económicos, utilizaron sociedades extranjeras como vehículos corporativos para operar en zona franca. De hecho, la gran mayoría de las entidades que operan en el sector son extranjeras, aunque un número considerable de ellas son propiedad de inversionistas dominicanos. Cabe señalar que, para operar en nuestro país, algunas entidades multinacionales, por mandato de la legislación que le es aplicable en el país de origen de su entidad madre, tuvieron que incorporar su vehículo corporativo de conformidad con las leyes de la República Dominicana.

Pero sin dudas, lo que más incidió en que este fuera un tema intrascendente por mucho tiempo, fue que, durante las tres primeras décadas de vigencia del sistema, el Estado Dominicano no manifestó el más mínimo interés fiscal en las operaciones de las empresas de zona franca, porque sus ingresos provenían esencialmente de las recaudaciones de aduanas.

No fue sino hasta mediados de la primera década de los años 2000 que el gobierno comenzó a mostrar su inclinación a gravar las actividades de las zonas francas, al producirse cambios estructurales significativos que afectaron los ingresos gubernamentales, como consecuencia de los acuerdos suscritos por el país, en el marco de la Organización Mundial del Comercio y el correspondiente desmonte de la tarifas arancelarias.

En ese orden de ideas, a partir del año 2005, se exigió a las entidades acogidas a este régimen especial, presentar una declaración de impuestos para fines “informativos”. Simultáneamente, la Dirección General de Impuestos Internos inició, de manera constante, la revisión del cumplimiento estricto, a cargo de las empresas de zona franca, de sus obligaciones fiscales, como agente de retención en cuanto a los pagos a terceros y a sus propios empleados. El concepto de “extra-territorialidad fiscal” comenzaba a atenuarse y la injerencia del fisco en el sector a hacerse sentir.

Como era de esperarse, surgió también el criterio, de parte de las autoridades fiscales de que la Ley No. 8-90, al ser una ley especial, que deroga el derecho

El impuesto a la distribución de dividendos aplicable a las entidades establecidas en las zonas francas de la República Dominicana: Un contrasentido, José Ramón Vega Battle.

común, tenía que interpretarse restrictivamente y que, si no había una exención expresamente consagrada del impuesto a la distribución de dividendos, ese gravamen era aplicable a las entidades que operan en zona franca.

El problema que se suscitó a raíz de este cambio de paradigma por la Dirección General de Impuestos Internos fue considerable, pues muchas entidades subsidiarias de grandes corporaciones extranjeras (incorporadas bajo las leyes dominicanas) tenían en sus estados financieros dividendos significativos retenidos, que entendían exentos del pago de impuesto.

Analizaré a continuación una decisión judicial que estableció un precedente en esta materia, creando, momentáneamente, una solución satisfactoria, a favor de los inversionistas amparados en el régimen especial que nos ocupa.

B. Una solución jurisprudencial adecuada

El 17 de marzo del año 2005, el entonces Tribunal Contencioso Tributario, mediante sentencia número 013-2005, ordenó a la Dirección General de Impuestos Internos la devolución a la entidad Eaton Cutler and Hammer, S.A. de una suma de dinero pagada por concepto de impuestos a la distribución de dividendos, aplicando en toda su extensión el concepto de “extra-territorialidad fiscal” en el cual se fundamenta el régimen de zonas francas.

El considerando fundamental en el cual se sustenta esta acertada decisión es el siguiente:

“Considerando, que conforme a nuestro Código (Ley No. 11-92) de fecha 16 de mayo de 1992 en su artículo 308 sobre dividendos pagados o acreditados en el país establece la retención sobre dividendos pagados o acreditados en el país, cuando esos dividendos sean de fuente dominicana; que en el caso de la especie por ser la empresa recurrente una empresa de zonas francas no constituyen sus beneficios renta de fuente dominicana; que asimismo al establecer la Ley 8-90 sobre Zonas Francas de exportación una exención del impuesto sobre la renta, la recurrente no estaba obligada a efectuar la retención sobre los dividendos pagados a sus accionistas, por lo que procede a rechazar en ese aspecto el dictamen del Magistrado Procurador General Tributario.”

Sin dudas, a la luz de esta correcta interpretación judicial, quedó zanjado el problema momentáneamente, y no se tuvo conocimiento de que en los años subsiguientes otras empresas enfrentaran situaciones similares. Sin embargo, ese intervalo de tranquilidad en el sector terminó abruptamente cuando en noviembre de 2012 fue aprobada la Ley de Reforma Fiscal No. 253-12, la cual, en su artículo 8, establece, de manera expresa, la aplicación del impuesto sobre distribución de dividendos y situaciones similares a las entidades clasificadas como zona franca, lo cual se analiza a continuación.

III. ARTÍCULO 8 DE LA LEY DE REFORMA FISCAL NO. 253-12: UNA DISPOSICIÓN LEGAL DESACERTADA

El controversial artículo presenta una modalidad atípica y es que su entrada en vigencia está supeditada a la aprobación de una disposición similar por uno cualquiera de los países del DR-CAFTA, por lo que conviene examinar el texto en cuestión y luego, la condición para que pueda entrar en vigencia.

A. El texto

El referido artículo establece íntegramente lo siguiente:

“ARTÍCULO 8. Se modifica el Artículo 308 del Código Tributario de la República Dominicana, establecido a través de la Ley No.11-92 y sus modificaciones, para que en lo adelante se lea de la siguiente manera:

“Artículo 308. Dividendos Pagados o Acreditados en el País.

Quienes paguen o acrediten en cuenta dividendos o que de cualquier otra forma distribuyan utilidades de fuente dominicana a personas físicas, jurídicas o entidades, residentes o no residentes, deberán retener e ingresar a la Administración Tributaria, como pago único y definitivo, el diez por ciento (10%) de ese monto. La Administración Tributaria determinará mediante norma las formas de distribución de utilidades distintas de los dividendos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el Artículo 291 de este Código Tributario.

Párrafo I. Dividendos en Caso de Inversión Directa.

Toda persona jurídica o entidad propietaria de acciones de capital de una segunda persona jurídica, deberá establecer una cuenta de dividendos. Cuando la primera persona moral reciba dividendos de la segunda persona jurídica, deberá excluir de su renta bruta la cantidad neta recibida y procederá a incluir dicha cantidad en su cuenta de dividendos. Los dividendos subsiguientes de la primera persona jurídica a sus accionistas deberán ser calculados de la cuenta de dividendos hasta el límite de ésta y no estarán sujetos a la retención prevista en la parte capital de este artículo.

Párrafo II.

Los establecimientos permanentes situados en el país deberán retener e ingresar esta misma suma cuando remesen cantidades a su casa matriz por este concepto o uno similar.

Párrafo III.

Las disposiciones previstas en este artículo se aplicarán a las empresas de zonas francas cuando cualquier país signatario del Acuerdo de Libre Comercio suscrito con Estados Unidos de América, conjuntamente con los países del Mercado Común Centroamericano (DR-CAFTA, por sus siglas en inglés), haya

El impuesto a la distribución de dividendos aplicable a las entidades establecidas en las zonas francas de la República Dominicana: Un contrasentido, José Ramón Vega Battle.

aprobado un impuesto de la misma naturaleza para personas jurídicas acogidas a regímenes fiscales similares.”

Al instaurar esta disposición, el legislador introduce cambios sustanciales al sistema vigente aplicable al régimen especial de zonas francas y atenta contra los cimientos del mismo, pues, al gravar la distribución de dividendos y pagos por conceptos similares, se crea un interés legítimo para que la autoridad fiscal lleve a cabo fiscalizaciones a todas las operaciones en las zonas francas y en particular, se interese, de igual manera, en las relaciones de las empresas acogidas al régimen y sus casas matrices. Todo ello, con miras a detectar posibles repatriaciones de dividendos, debiendo –presumiblemente– para esos fines establecer precios de transferencias referenciales y otras medidas de evaluación y estimación similares, algo que hasta ahora no se contemplaba en la ley ni en la forma en que opera este régimen especial.

Lo anterior resultaría de difícil aplicación, teniendo en cuenta el esquema operativo habitual de las empresas establecidas en zonas francas, ya que es conocido que un porcentaje importante y mayoritario de las empresas del sector opera como “centro de costo”, es decir, como una entidad que recibe únicamente los fondos necesarios para cubrir sus gastos operacionales.

La seguridad jurídica se vería afectada en forma dramática, pues las inversiones realizadas al amparo de la Ley No. 8-90 quedarían abruptamente desprovistas de los incentivos en base a los cuales se efectuaron.

Nada de lo anteriormente expuesto favorece el objetivo y la misión de un sistema de incentivos como el de las zonas francas, que es el de crear empleos y generar divisas, lo cual es una necesidad actual para el país igual o mayor que cuando se creó ese régimen especial.

Si se pierde la transparencia y la eficiencia del sistema y las empresas que operan o se instalan bajo este régimen se ven sujetas al pago de impuestos por repatriación o a esquemas fiscales complejos, será muy difícil la captación de nuevos inversionistas y que se mantengan los que actualmente están operando.

B. Entrada en vigencia del texto

Aquí entramos en el terreno difícil de la incertidumbre y de las situaciones “sui generis” al margen del derecho, incompatibles con un régimen de incentivos, pues la ley estableció que no entrará en vigencia, hasta tanto uno cualquiera de los países miembros del DR-CAFTA tenga una disposición legal similar.

Lo problemático y paradójico es que tanto Honduras como El Salvador ya tenían esas disposiciones similares vigentes en sus respectivos sistemas jurídicos a la fecha de ser promulgada nuestra Ley de Reforma Fiscal del año 2012, por lo que carecía de sentido dicha condición para la entrada en vigencia de la ley.

En el caso de El Salvador, el artículo 72 de su Ley Fiscal de Impuesto sobre la Renta (aplicable a las sociedades comerciales conjuntamente con el artículo 158 del Código de Impuestos de ese país, modificado por el decreto legislativo No. 957 del 15 de diciembre del 2011), establece, sin lugar a equívocos, la obligación expresa de retener un porcentaje de los dividendos a ser distribuidos a los accionistas de las entidades de zona franca.

No obstante lo anterior, conociendo los efectos nocivos de esta disposición, nuestras autoridades no están aplicando el citado artículo 8 de la Ley No. 253-12 y se especula extraoficialmente que no lo harán, hasta tanto todos los países del DR-CAFTA tengan una legislación similar.

Este intervalo, excepcional en el umbral de la aprobación de una nueva ley sobre la materia que, como ya señalamos, deberá producirse en el año 2015, es oportuno y conveniente. Nuestros legisladores y autoridades gubernamentales deben ponderar la necesidad de evitar los efectos negativos que tendría para nuestra economía y para la reputación del país, como centro internacional de manufactura confiable, una modificación traumática de la Ley No. 8-90 y del sistema creado a su amparo.

IV. CONCLUSIONES

1- La Ley No. 8-90 es un marco jurídico que ha servido de instrumento adecuado y eficiente para el buen desempeño de un sector clave y exitoso de la economía dominicana.

2- La modificación del régimen actual de zonas francas, por efecto de los acuerdos internacionales vinculantes suscritos por el país, no debe ser traumática y, en ese orden, debe ser consensuada con el propio sector afectado e implementada, de manera gradual en el tiempo, respetando los derechos adquiridos por los inversionistas y estableciendo, de manera expresa, la exención de los impuestos en caso de distribución de dividendos, por ser de la esencia de este régimen especial de incentivos.

3- La nueva legislación debe derogar el párrafo III del artículo 8 de la Ley de Reforma Fiscal del año 2012, cuya aplicación ha sido afortunadamente demorada (hasta el momento) por las autoridades encargadas de aplicarla, por sus implicaciones dramáticas sobre el sector de zonas francas y perjudiciales para el país. En efecto, es inconcebible una ley de incentivos para que los inversionistas se mantengan o establezcan en el país si, por otro lado, se contemplan situaciones fiscales complejas y de difícil aplicación.

4- La derogación de este párrafo y la adopción de una ley adecuada de zonas francas, es necesaria para que la República Dominicana pueda continuar promoviéndose como un enclave ideal por sus incentivos legales, infraestructura,

estabilidad política, cercanía geográfica con los Estados Unidos y, sobre todo, por el trabajo eficiente y confiable de las personas que laboran en este pujante y exitoso sector de la economía.

5- Es sorprendente cómo la modificación del marco jurídico de uno de los sectores básicos de la economía nacional es ajena al debate jurídico cuando, por sus implicaciones sobre el futuro de nuestro país, debería ser objeto de análisis y estudio por abogados practicantes y académicos que sirvan de guía, para que las autoridades nacionales tomen las decisiones correctas.