

Procuraduría

General de la

República de Costa Rica



*Copia Harceb y
don Gerardo, para
su consideración.*

Mary

26 de octubre de 2007
C-379-2007

Señores
Marco Vinicio Ruiz
Ministro de Comercio Exterior

Martín Zúñiga Morales
Gerente General de Procomer

Guillermo Zúñiga Chaves
Ministro de Hacienda

 COPIA

	GERENCIA GENERAL
PROCOMER	<input type="checkbox"/> INTERNO <input checked="" type="checkbox"/> EXTERNO
* 29 OCT. 2007 *	
POR <u>Whacón</u> HORA <u>4:00 pm</u>	
RECIBIDO	

	DIRECCION ASESORIA LEGAL
PROCOMER	<input checked="" type="checkbox"/> INTERNO <input type="checkbox"/> EXTERNO
* 30 OCT. 2007 *	
POR <u>Karol</u> HORA <u>8:54</u>	
RECIBIDO	

Estimados señores:

Con la aprobación de la señora Procuradora General de la República, me refiero a su oficio N° DM-0651-7 del 8 de junio de 2007 mediante el cual solicita emitir criterio técnico jurídico, respecto de las siguientes interrogantes:

1. ¿Si la restricción establecida en el inciso g) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas aplica únicamente para aquellos supuestos en los cuales los beneficiarios potenciales puedan descontar en su país de origen los impuestos exonerados en Costa Rica, entendiendo que el "descuento de impuestos exonerados en Costa Rica" se refiere a la figura conocida en la fiscalidad internacional como "tax sparing"?
2. ¿Si demostrar que los ingresos de los beneficiarios potenciales no están sujetos al impuesto sobre la renta (por ejemplo, por aplicar un criterio de territorialidad), o están exonerados total o parcialmente, no califica para aplicar la restricción contemplada en el inciso g) del citado artículo 20 antes indicada, por ser situaciones distintas de las del "tax sparing"?

Se agrega a la consulta el informe legal DAL-130-07-PROCOMER mediante el cual se llega a las siguientes conclusiones:

- a. La restricción establecida en el inciso g) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas aplica únicamente para aquellos supuestos en los cuales los beneficiarios potenciales pueden descontar en su país de origen los impuestos exonerados en Costa Rica.



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 2

b. La citada restricción hace referencia al crédito por impuestos exonerados no al crédito por impuestos pagados.

c. Para aplicar la restricción indicada, debe demostrarse que la legislación del beneficiario potencial concede crédito por el impuesto exonerado en Costa Rica.

d. Demostrar que los ingresos de los beneficiarios potenciales no están sujetos al, o exonerados total o parcialmente del impuesto sobre la renta no es un requisito exigido por la restricción contemplada en el inciso g) del citado artículo 20 antes indicado."

De previo a conocer la consulta presentada debe aclararse de que si bien la consulta fue recibida por la Oficina de Recepción de Documentos de la Procuraduría General de la República el día 11 de junio del 2007, la misma no se había tramitado por cuanto estaba pendiente de recibo el documento del Ministerio de Hacienda N° DM-1264-2007 de fecha 15 de agosto de 2007 (recibido el 17 de agosto de 2007), mediante el cual el señor Ministro de Hacienda se adhiere en forma expresa a la consulta formulada por el señor Ministro de Comercio Exterior y el señor Gerente General de Procomer, en cuanto a la interpretación que manifiestan los consultantes con respecto a lo indicado en la Directriz Interpretativa DN-24-2001 de 29 de octubre de 2001 y el oficio DGT-1012-02 del 8 de noviembre de 2002, que fueron emitidos por la Dirección General de Tributación, en relación con el inciso g) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas.

I.- ANTECEDENTES DE IMPORTANCIA:

A- Ley N° 7210:

Mediante la Ley N° 7210 de 23 de noviembre de 1990 (Ley de Régimen de Zona Franca), se crea el "Régimen de Zona Franca", entendido a la luz del artículo 1°, como el conjunto de incentivos y beneficios que el Estado le otorga a las empresas que realicen inversiones nuevas dentro de las áreas francas, relacionadas con la manipulación, el procesamiento, la manufactura, la producción, reparación y el mantenimiento de bienes y la prestación de servicios destinados a la exportación o reexportación. En tanto que en el Capítulo VII se regula lo concerniente a los incentivos. Así en lo que interesa, el párrafo primero del artículo 20 de la Ley expresamente se dispone:



Señores

Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 3

"Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indican:(...)"

Y el inciso g) del artículo 20 dispone:

"Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o ventas, de conformidad con las siguientes diferenciaciones:

1º- Para las empresas ubicadas en zonas de "mayor desarrollo relativo", la exención será de un ciento por ciento (100%) hasta un período de ocho años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes cuatro años.

2º- Para las empresas ubicadas en zonas de "menor desarrollo relativo", la exención será de un ciento por ciento (100%) hasta por un período de doce años y de un cincuenta por ciento (50%) en los siguientes seis años.

Los plazos se contarán a partir de la fecha de inicio de las operaciones productivas de la empresa beneficiaria, siempre que dicho plazo no exceda de dos años a partir de la publicación del respectivo acuerdo ejecutivo.

Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica.

Para definir "zona de mayor o de menor desarrollo relativo" la Corporación deberá acatar lo dispuesto por el Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica para tal efecto". (la negrilla no es del original)



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 4

B- Directriz Interpretativa DN-24-2001:

La Dirección General de Tributación, a efecto de definir el criterio interpretativo aplicable a la disposición contenida en el párrafo quinto del artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, emitió la Directriz DN-24-2001, que en lo que interesa dispone:

*"El artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas establece, como uno de los incentivos de este régimen la **"Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, con los dividendos abonados a los accionistas o con ingresos o ventas, de conformidad con las siguientes diferenciaciones..."**"*

*A efectos de definir la correcta interpretación que debe darse a la disposición contenida en el párrafo cuarto del artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas que establece que **"...Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica"**, se debe definir el alcance de dicha restricción en relación, fundamentalmente, de si se trata de una norma para evitar una doble exoneración o de una norma para evitar la doble imposición.*

*Una primera interpretación implicaría entender que la norma se refiere a un caso como el siguiente: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable por C.30.000.000.00 (treinta millones de colones) en principio sujeta al impuesto sobre las utilidades. El impuesto a pagar sería de C.9.000.000.00 (nueve millones de colones). Ahora, esta empresa, en virtud del régimen de zonas francas, obtiene una exención total en el impuesto de utilidades, por lo que paga 0 (cero) en concepto de ese impuesto. En el país de origen, **PESE A LA EXENCION CONCEDIDA EN COSTA RICA**, a la hora de calcular el impuesto sobre la renta de la casa matriz, que en principio incluiría la renta generada en Costa Rica, se concede un crédito de C.9.000.000.00 (nueve millones de colones), equivalente al impuesto que se **HUBIERA DEBIDO PAGAR***



Señores

Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 5

EN COSTA RICA, QUE NO SE PAGA EN VIRTUD DE LA EXENCIÓN.

Como se puede observar, en esta hipótesis, la renta generada en Costa Rica gozaría de doble exoneración: tanto en Costa Rica como en el país de origen.

Bajo esta interpretación, la restricción del artículo 20 inciso g) simplemente busca evitar una situación como la descrita (que es lo que se conoce como "tax sparing"). De modo que lo que habría que demostrar es que en el país de origen no se concede un crédito sobre el impuesto que se hubiera debido pagar en ausencia de la exención y pese a ella.

*La segunda interpretación, en cambio, implica entender que la norma del artículo 20 g) de la citada Ley de Régimen de Zonas Francas, se refiere a un caso como el que sigue: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable C.30.000.000.00 (treinta millones de colones), en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de C.9.000.000.00 (nueve millones de colones). En el país de origen, a la hora de gravar esta renta en cabeza de la casa matriz, se toma en cuenta el impuesto ya pagado en Costa Rica por C.9.000.000.00 (nueve millones de colones) y, por tanto se concede un crédito de impuesto por C.9.000.000.00 (nueve millones de colones). De esa manera se evitaría que existiera una doble imposición (en Costa Rica y en el país de origen). Obviamente, el crédito se concede si y sólo si **SE HA PAGADO IMPUESTO EN COSTA RICA**. Si en Costa Rica hubiera exención, no se podría disfrutar el crédito en el país de origen, precisamente por no haberse pagado impuesto en Costa Rica. Entonces, si la Administración Tributaria del país de origen certifica la existencia de ese crédito, aplicable sólo en el caso de que el impuesto se **pague efectivamente en Costa Rica**, entonces la interpretación que comentamos obligaría a que **no se conceda exención alguna, en ningún caso, en Costa Rica**.*

En síntesis, con la segunda interpretación lo que habría que demostrar para disfrutar la exención es que no se concede crédito en el país de origen por los impuestos pagados en Costa Rica. Es sólo entonces, cuando, para evitar que la misma renta sea gravada dos veces, se



Señores

Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 6

*concedería la exención del artículo 20 g) en estudio, evitándose así que la empresa no pague en ningún lado (por una **(doble exoneración)**).*

Esta Dirección mediante oficio N° 366 de 29 de febrero de 1996, en atención a un planteamiento efectuado por un contribuyente, referido a la aplicación del inciso g) del artículo 20 de la Ley de Régimen de Zonas Francas, había establecido que la concesión de los beneficios previstos por el inciso g) de cita, estaría condicionada a la demostración previa por parte de los potenciales beneficiarios, con documentos emitidos por las autoridades hacendarias de los países de origen, de que no podían descontar en sus respectivas naciones, los tributos que se pagasen en Costa Rica.

*No obstante, al conocer el recurso de aclaración, incidente de nulidad y los recursos de revocatoria y apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, referidos al oficio de cita, mediante resolución N° A-1398-96 del 1 de julio de 1996, esta Dirección reconsideró el criterio emitido, en el tema de análisis concreto y estima que efectivamente el propósito de la referida norma es evitar que se produzca una doble exoneración, "...En vista de que la Ley menciona textualmente impuestos **exonerados** en Costa Rica", por lo que debe entenderse que se trata de tributos dejados de pagar en nuestro país en virtud de la existencia de una dispensa legal. (...)*

Conclusión

*De conformidad con el criterio sostenido por la Dirección General de la Tributación Directa en su resolución A-1398 de las 14 horas y 50 minutos del 1 de julio de 1996, la restricción del artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, constituye una norma orientada a **evitar una doble exoneración**. Es decir, lo que se busca no es que no se grave dos veces, sino que por lo menos se grave **una vez**. Por lo tanto, la exención no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero, se conceda un crédito o deducción del impuesto extranjero por un monto igual o relacionado con el **teórico** impuesto que se pagaría en Costa Rica de no mediar exención. De este modo, se*



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 7

intenta evitar que se goce exención en Costa Rica y también exención en el país extranjero.

Por lo tanto el disfrute del beneficio establecido en el inciso g) del artículo 20 de la citada Ley, para aquellos contribuyentes que de acuerdo con la normativa vigente tengan derecho, está condicionado a la demostración previa por parte de los potenciales beneficiarios, con documentos emitidos por las autoridades hacendarias de los países de origen, de que no pueden descontar en sus respectivas naciones, los tributos exonerados en Costa Rica”.

C- Oficio N° DGT-1012-02:

La Dirección General de la Tributación, mediante el oficio N° DGT-1012-02 pretende aclarar los alcances de la Directriz DN-24-2001, en relación con un caso concreto, y en lo que interesa dispone:

"(...)

En primer término, debemos recordar que la norma contenida en el artículo 20 inciso g) no se refiere a "impuestos pagados", sino que versa sobre el impuesto que teóricamente tendría que pagar localmente la subsidiaria, agencia o sucursal de una empresa extranjera en nuestro país, acogida al régimen de zonas francas. Según se expuso en la directriz, esto es lo técnicamente se conoce como "tax sparing" y que es el trato beneficioso que en el país de origen –exportador de capitales- se le confiere a los impuestos exonerados a sus residentes en aquellos países hacia los que, como parte de sus políticas de colaboración internacional, apertura de negocios, y principios de aplicación de los impuestos, direccionan la inversión de sus capitales. Razón por la cual, se interpretó que la intención de la norma es evitar una "doble exoneración" y no una "doble imposición".

Establecido lo anterior, hemos de considerar que siendo el objeto de la restricción contenida en el artículo 20 inciso g) de comentario, evitar una "doble exoneración" de las rentas en él enumeradas y que, por tanto, esas rentas deberán ser gravadas al menos una vez (lo cual obviamente corresponde hacerlo a nuestro país), esa misma línea de interpretación



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 8

debe aplicarse aún cuando las rentas se consideren como "no sujetas" en el país de origen.

Lo anterior por cuando, no obstante que las figuras de la "no sujeción" y la "exención" son jurídicamente diferentes, el efecto final de ambas es el mismo: el no pago del impuesto, con lo cual, podemos concluir que la no sujeción en el país de origen de estas rentas, usualmente, un país desarrollado que aplica el principio de renta mundial para gravar la renta de sus residentes, puede asimilarse a una "exoneración" que aquél les concede, por vía de la base imponible, con respecto a las rentas que sus establecimientos permanentes generan en el exterior, habida cuenta de que, por norma, en atención al principio de gravación de rentas que aplican, deberían ser gravadas.

Lo cual supone además, el reconocimiento del derecho del país receptor de la inversión a gravar los ingresos derivados de ésta, en aplicación del principio de territorialidad.

En este orden de ideas, y acorde con el sentido teleológico de la norma de que los ingresos sean gravados al menos una vez, hemos de concluir que para el caso de que los ingresos sean no sujetos en el país de origen, estamos en presencia de una especie de "exención" concedida por vía de la base imponible y por tanto, tampoco aplica la exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o rentas, con los dividendos abonados a los accionistas o con ingresos a ventas, según lo previsto en el artículo 20 inciso g) de la LRZF.

(...)"

II.- ANALISIS DE FONDO

La consulta se circunscribe en dos aspectos de importancia relacionados con la interpretación que debe dársele a la disposición contenida en el inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210, a saber, sí lo dispuesto por el legislador en el párrafo quinto de dicho inciso esta referido a lo que se conoce a nivel de fiscalidad internacional como



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 9

Tax sparing, y si la no sujeción de las rentas de los beneficiarios potenciales no califica para aplicar la restricción prevista en la norma de cita.

De previo a referirnos al tema de fondo resulta menester hacer una reseña de los diferentes métodos de interpretación normativa a fin de deslindar los alcances de la norma de cita.

Cuando hablamos de interpretación en sentido lato hacemos referencia a la "Acción o efecto de interpretar; esto es, declaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto incompleto, oscuro o dudoso; de las leyes por ejemplo. La aclaración fundada de una ley y del espíritu de las normas legales, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia general o en un caso particular" (Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Eliasta, Decimo Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina, 1998, p.210).

Es decir que la actividad interpretativa conlleva una actividad de carácter cognoscitivo direccionada a averiguar el sentido de la norma jurídica, y que resulta necesaria para su aplicación. En relación con la interpretación normativa se han desarrollado diversos métodos así: interpretación estricta o literal, que tienen a las normas tributarias como odiosas o restrictivas de la libertad individual, y se sustenta en el principio de in dubio contra fiscum (considerada como paralela del in dubio pro reo, propia del Derecho Penal); la restrictiva de las normas de exención, que defiende una interpretación favorable al fisco al reputar como excepcionales o singulares las disposiciones que establecen exenciones o beneficios fiscales; la económica, que toma en consideración la realidad económica que norma, por lo que valora la finalidad, contenido económico y la evolución de las circunstancias, con lo cual, permite entender que aún cuando no se cumplen términos jurídicos para describir ciertas operaciones, su calificación se hace atendiendo al contenido de las mismas, prescindiendo de la forma jurídica; y la funcional, que sostiene la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el momento jurídico con el económico, el político y el sociológico; de manera que tiene especial relevancia el principio de capacidad económica. (PEREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición. Madrid. España.2000.pp 88 a 91).

En nuestro ordenamiento jurídico tributario el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dispone expresamente que la interpretación de la norma tributaria debe hacerse teniendo en cuenta "todos los métodos admitidos por el



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 10

Derecho Común”, lo cual obviamente presupone que son aplicables los métodos interpretativos dispuestos en el Código Civil, concretamente en los artículos 9 –la jurisprudencia vinculante-, 10 –método literal-, 11 –ratio legis-, 12 –analogía-, y 14 –carácter supletorio-, que se nutren de la interpretación histórica, la lógica, la gramatical y la sistemática, métodos todos tienen como finalidad última desentrañar la voluntad del legislador. (En igual sentido, puede consultarse la sentencia número 428-2006 de las catorce horas del veintisiete de octubre del dos mil seis, Sala Tercera del Tribunal Contencioso Administrativo).

La jurisprudencia ha reconocido, de que si bien es posible realizar una labor de interpretación integrativa e inclusive analógica en materia tributaria a fin de llenar los vacíos normativos, también ha admitido que dicho método no es aplicable en el ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado en dos supuestos concretos: ni para imponer un tributo ni tampoco para reconocer una exoneración, por cuanto es materia que esta reservada a la ley formal y material, conforme al artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y que desarrolla el artículo 5 del citado Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de lo cual, es el legislador al que compete no sólo la definición del tributo como tal y de todos sus elementos esenciales, sino también de los supuestos de no sujeción y de exoneración. Ello quiere decir que, es la norma legal la que define si una actividad o utilidad está o no sujeta a un gravamen, sin que se pueda –por aplicación extensiva de la disposición- diferenciar donde la norma no lo hace ni abarcar supuestos no determinados específicamente en la norma. (Res. N° 28-2007 de las 11:00 horas del 8 de junio del 2006, Sección Cuarta Tribunal Contencioso Administrativo).

Partiendo de lo expuesto, nos avocaremos al análisis párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210.-

Cuando se discutió el proyecto de ley N° 10562 que dio origen a la Ley de Régimen de Zonas Francas, en una primera versión del inciso g) del artículo 20, expresamente se establecía, que la exención otorgadas a las empresas acogidas al régimen de zonas francas, no se aplicaría cuando los beneficiarios pudieran descontar en su país de origen o cualquier otro, **los impuestos pagados en Costa Rica**. No obstante dicho texto fue modificado y se introdujo el texto con la redacción actual, en el siguiente sentido: “Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, **los impuestos exonerados en Costa Rica**”.



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 11

De la lectura de la norma, se advierte un cambio esencial en el cometido a regular, al sustituirse el presupuesto de "impuestos pagados en Costa Rica" por el de "los impuestos exonerados en Costa Rica"; y decimos que introduce un cambio sustancial en el tanto, con la redacción inicial se pretendía solventar técnicamente un problema de doble imposición internacional (aún cuando en Costa Rica no se han suscrito convenios de doble imposición), tal y como lo contenía el inciso g) del artículo 12 de la Ley Nº 6695 de 3 de diciembre de 1981 al disponer expresamente que la exención prevista en dicha norma no se aplicaría a aquellas empresas que estuvieran sujetas en su país de origen a los mismos impuestos que se exoneraban en dicha norma, es decir, cuando tales empresas pudieran obtener un crédito por el impuesto pagado en Costa Rica; en tanto, con la redacción actual – pese adolecer de errores de técnica legislativa –, el fin ya no es evitar una doble imposición internacional, sino evitar una doble exoneración o una exoneración excesiva. El Dr. Adrián Torrealba Navas al analizar la norma de comentario manifestó en lo que interesa:

*"La exención prevista en el artículo 20 g) no constituye una exención técnica, orientada a resolver problemas de doble imposición internacional; por el contrario, es evidente que es una exención más dentro de una lista que tiene como fin extrafiscal **incentivar una determinada actividad económica.** (...).*

*En efecto, no debemos de olvidar que estamos ante un régimen de **incentivos tributarios** que lo que busca es, mediante medidas de **favor tributario**, incentivar las inversiones para la exportación. Por lo tanto, estamos ante una exención que no se está planteando el problema de evitar supuestos de **doble imposición internacional.** Recordemos que las exenciones orientadas a evitar problemas de doble imposición internacional, conocidas como **exenciones técnicas**, no buscan otra cosa que evitar los efectos no queridos de la confluencia de criterios contradictorios de atribución de la potestad tributaria entre distintos estados; normalmente, cuando un estado funciona con base en el criterio de la residencia o renta universal y otro funciona con base en un criterio territorial o de pertenencia económica. Este tipo de normas tienen una razón de ser general, en el sentido de que no tienen por qué aplicarse a algunos sectores económicos y a otros no, pues el problema de doble imposición no tiene que ver con el tipo de actividad que desarrolle, sino con la sujeción a dos poderes tributarios distintos.*



Señores:
Marco Vinicio Ruíz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 12

En cambio, las exenciones previstas en un régimen de incentivos para cierta actividad económica tienen una razón de ser particular, relativa a las peculiaridades del sector económico a incentivar y a la misma voluntad del legislador de incentivarlo.

*Por ello la única interpretación consistente con la RATIO o finalidad de la norma del artículo 20 g) es la de que la restricción del párrafo final únicamente pretende evitar que la exoneración concedida resulte **excesiva**, lo que resultaría si se produce una doble exoneración (en Costa Rica y en el país de origen)". (Lo resaltado es del original).*

Igual criterio había sostenido la Dirección General de Tributación en la resolución N° A-1398 de las 14:50 horas del 1 de julio de 1996, al indicar que la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210, estaba orientada a evitar una doble exoneración, ya que como bien se ha indicado, la intención del legislador nunca fue establecer una norma para evitar la doble imposición, sino impedir que empresas extranjeras ubicadas en el régimen de zonas francas pudieran disfrutar de exenciones tributarias no solo en Costa Rica, sino en su país de origen.

Haciendo eco de lo resuelto en el oficio A-1398 la Dirección General de la Tributación, emitió la directriz interpretativa N°DN-24-2001 en que se reitera el criterio anteriormente expuesto en el sentido de que la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210, **tiene por finalidad evitar una doble exoneración**, y aclara que la intención del legislador fue evitar no que la renta fuente fuese gravada dos veces (doble imposición), sino que por lo menos se gravara una vez, ya sea en nuestro país, o en el país de origen. Por eso cabe destacar lo expuesto en la directriz de cita:

"...la restricción del artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, constituye una norma orientada a evitar una doble exoneración. Es decir, lo que se busca no es que no se grave dos veces, sino que por lo menos se grave una vez. Por lo tanto, la exención no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero se conceda un crédito o deducción del impuesto extranjero por un monto igual o relacionado con el teórico impuesto que se pagaría en Costa Rica de no



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 13

mediar exención. De este modo, se intenta evitar que se goce de exención en Costa Rica y también en el país extranjero.(...)”

Teniendo en cuenta los antecedentes citados, no queda duda que aún con los defectos de técnica legislativa que presenta la redacción del párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210, **la intención del legislador fue establecer efectivamente una restricción para las empresas acogidas al régimen de zona franca en cuanto al disfrute de los incentivos fiscales que le otorga el inciso g)**, de suerte tal que la exoneración de cualquiera de los tributos en que la base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, los dividendos abonados a los accionistas o ingresos o ventas, se podrá disfrutar **sí y solo sí los beneficiarios potenciales no descuenten los impuestos exonerados en su país de origen**, lo cual evitaría el otorgamiento de una doble exoneración, tal y como lo ha entendido la Dirección Jurídica de Procomer en su informe legal.

Siendo entonces que la restricción establecida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210 tiene una vinculación directa con el disfrute de incentivos por parte de las empresas beneficiarias del régimen de zonas francas, y no con medidas propias para evitar la doble imposición internacional, podemos afirmar - aún cuando la norma no lo dispone expresamente - que para romper la restricción prevista se traslada la carga de la prueba a la empresa beneficiaria de los incentivos, toda vez que el beneficio fiscal no se puede disfrutar hasta que se demuestre que a los beneficiarios potenciales no se les concede crédito por el impuesto que debería pagarse en Costa Rica de no existir la exención, tal y como lo resuelve la Dirección General de la Tributación en la Directriz interpretativa N° 24-2001.

Sin perjuicio de lo dicho, si tenemos por cierto que la finalidad de la Ley N° 7210 es incentivar una actividad económica como lo son las inversiones para la exportación y no establecer medidas para evitar una doble imposición internacional, al sujetar el legislador el disfrute del beneficio a que los beneficiarios potenciales no se les otorgue en el país de origen exención por los impuestos no pagados en Costa Rica, en cierta forma se estaría haciendo nugatoria la aplicación del incentivo fiscal en aquellos casos en que existe imposibilidad comprobada de suplir la prueba sobre el tratamiento tributario de las rentas de los beneficiarios potenciales en su país de origen. Es por ello, que a juicio de esta Procuraduría al pretenderse con la restricción establecida en el inciso g) del artículo 20 de la Ley N° 7210 simple y sencillamente que no se de una doble exoneración y al no haber suscrito Costa Rica convenios de doble



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 14

imposición en que se acoja el método de la exoneración como mecanismo para paliar sus efectos, ni establecido normas multilaterales de doble imposición que permitan conocer aspectos esenciales relacionados con la tributación de las rentas de algunos de los beneficiarios potenciales, debe la administración tributaria analizar tales situaciones a fin de determinar la procedencia de los incentivos previstos en el inciso g) del artículo 20 de la ley.

Lo anterior nos lleva también al análisis del Oficio DGT-1012-02 emitido también por la Dirección General de Tributación, por cuanto en el mismo la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley, se traslada también a los supuestos de no sujeción, criterio que esta Procuraduría no comparte, por las razones que se dirán.

Si bien los efectos inmediatos de una exoneración y de una no sujeción son el no pago, es lo cierto que ambos institutos son diferentes, veamos:

La "*no sujeción*" ha sido conceptualizada como la *no* realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir, no nace situación jurídica alguna, pero puede ser completada por normas o preceptos didácticos, que "*en aras de una delimitación didáctica más precisa del hecho imponible, se declara expresamente la no sujeción.*" (MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. Técnicas desgravatorias y deber de contribuir. Mc.Graw Hill/Interamericana de España. Madrid. España. 1999. p. 1). Por ello, cuando el legislador determina los elementos del tributo, puede dejar por fuera del hecho imponible una gama infinita de situaciones y personas que no quedan sometidas, que tienen el carácter de preceptos didácticos o interpretativos, por cuanto lo que pretenden es esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos, de manera que si no existieran normas de "no sujeción", el resultado jurídico sería el mismo, sea la inexistencia de la obligación tributaria en los supuestos en que las normas de sujeción no contemplan.

La exención tributaria por su parte es una técnica tributaria que impide que la obligación tributaria genere consecuencias económicas –exención total-, o reduce la cuantía del tributo–exención parcial, a través de bonificaciones o deducciones-, por ciertos actos, hechos o negocios, o a ciertos sujetos pasivos, al cumplirse un presupuesto de hecho descrito en la norma que, de no existir, implicaría la no excepción del gravamen. Es por ello que las exenciones pueden afectar el elemento subjetivo u objetivo del hecho imponible, o los elementos de cuantificación del tributo,



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 15

sea, en la base imponible (deducciones y reducciones) o en el tipo de gravamen. (LANZIANO WASHINGTON. Teoría General de la Exención Tributaria. Ediciones Declama Buenos Aires, 1979)

Como corolario se tiene entonces que la exención es una dispensa legal de la obligación tributaria (aún cuando la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en resolución N° 399-F-2006 de las 10:40 horas del 28 de junio de 2006, haya dispuesto que la exención "...no constituyen strictu sensu, excepciones al deber de contribuir, sino partes de un sistema que disponen la dispensa del pago del impuesto,..."), sea como la derogación de la obligación de pago, no obstante producirse el hecho imponible que es el efecto que producen, sea la excepción de la obligación de contribuir con los gastos públicos a determinados sujetos (exoneración subjetiva), o a determinadas situaciones o hechos (exoneración objetiva).

Es decir que desde el punto de vista doctrinal la diferencia entre ambos institutos es indiscutible. Ahora bien, teniendo por cierto que lo que pretende el legislador con la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 es evitar una doble exoneración y no establecer una norma para evitar doble imposición, ello presupone que las rentas de los beneficiarios potenciales se encuentran sujetas a la imposición en el país de origen, de suerte tal que solo por la vía de la exención pueden ser excluidas del régimen tributario que les corresponde, de ahí la frase "puedan descontar" que utiliza el legislador; y si con apego a la doctrina dijimos que en la no sujeción se da la inexistencia de obligaciones tributarias, a juicio de esta Procuraduría no se puede activar la restricción contenida en el párrafo quinto del inciso g) bajo el argumento de que la no sujeción puede ser asimilada a una exención para hacer valer el principio de que las rentas por lo menos deben ser gravadas una vez; ello por cuanto la no sujeción no es un presupuesto previsto expresamente por el legislador para que las empresas acogidas al régimen de zonas francas no disfruten los incentivos a que refiere el inciso g) del artículo 20. No se podría entonces por interpretación analógica como lo hace la Dirección General de Tributación en el oficio N° DGT-1012-02 desvirtuar el fin último que pretende el legislador con la Ley N. 7210, cual es incentivar las exportaciones, y menos sujetar la restricción a presupuestos no previstos en la ley.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considera la Procuraduría General de la República, que el oficio N° DGT-1012-02, eventualmente podría resultar ilegal.



Señores
Marco Vinicio Ruiz, Ministro de Comercio Exterior
Martin Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

23 de octubre de 2007
C-379-2007
Página 16

En cuanto a la segunda interrogante, referida a si la restricción contenida en el inciso g) del artículo 20 esta referida a la figura conocida en la fiscalidad internacional como "tax sparing", valga indicar lo siguiente: el método de la exención es uno de los mecanismos válidos dentro de la fiscalidad internacional para paliar los efectos de la doble imposición y que deben ser introducidos por los Estados en el momento de alcanzar convenios de doble imposición, quedando a elección de ellos la fijación de las reglas específicas de cómo debería efectuarse la exención o los criterios de cálculo para su deducción (Traducido de Moreira, André Mendes. Dupla imposición internacional-métodos unilaterais e multilaterais contra os excessos tributarios. Revista da Associacao Brasileira de Directo Tributario. Río de Janeiro. Vol.25-dez.2003).

Por su parte las cláusulas tax sparing también son usuales dentro de los convenios internacionales también para evitar la doble imposición internacional, y mediante la cual se permite deducir del impuesto calculado en el país de residencia el monto del impuesto no pagado en el país de la fuente en caso de que no existiera beneficio fiscal. Es decir, en el fondo se trata de un crédito ficticio para no tornar ineficaz el crédito fiscal otorgado en el país de la fuente. Es decir, la cláusula tax sparing no es más que un mecanismo específico para aplicar la deducción por doble imposición internacional, lo cual permite que una empresa o entidad residente en un Estado, pueda deducirse en dicho país impuestos no pagados en otro Estado.

Como corolario se tiene que tanto el método de la exoneración como la cláusula tax sparing, son métodos unilaterales para evitar la doble imposición incorporados por Estados que adoptan el principio de renta mundial (Torres, Heleno. Directo Tributário Internacional-planejamento tributário e operacoes transnacionais. Sao Paulo: Revista dos Tribunais, 2001).

Si partimos entonces de que la Ley N° 7210 se constituye en un régimen de incentivos tributarios, cuya finalidad es incentivar las inversiones para la exportación mediante el otorgamiento de los incentivos previstos en el artículo 20 de la Ley y que el párrafo quinto del inciso g) del citado artículo no es más que una norma aislada, que introduce una restricción al disfrute de los incentivos que se otorgan según el inciso g) para que no se disfrute el beneficio en nuestro país y en el país de origen, y no una norma en donde la intención del legislador era evitar la doble imposición dentro del marco de la fiscalidad internacional acogiendo alguno de los métodos antes indicados.

Procuraduría

General de la

República de Costa Rica



Señores

Marco Vinicio Ruíz, Ministro de Comercio Exterior
Martín Zúñiga Morales, Gerente General Procomer
Guillermo Zúñiga Chaves, Ministro de Hacienda

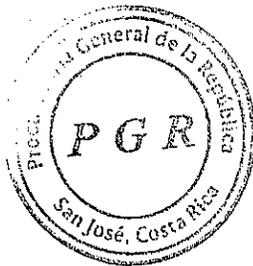
23 de octubre de 2007

C-379-2007

Página 17

Es por ello, que a juicio de la Procuraduría General no se podría afirmar que el párrafo quinto del inciso g) del artículo 20 de la Ley jurídicamente califique como una cláusula tax sparing propiamente dicha.

Con toda consideración suscribe atentamente;




Lic. Juan Luis Montoya Segura
PROCURADOR TRIBUTARIO

JLMS/Smpu