

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN**  
**DGT - 1012 - 02**

San José, 8 de noviembre de 2002

Licenciado  
[...]

Estimado señor:

Damos respuesta a su nota DGSC 104-2002 de 23 de agosto de 2002, en la cual, refiriéndose a un caso relacionado con la directriz **DN-24-2001**, "**Aplicación de la restricción a las exenciones, contenida en el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas**", solicita se le aclare, a la luz de la finalidad perseguida por la norma citada, que es evitar una doble exoneración y por tanto, que los ingresos obtenidos se graven al menos una vez, qué ocurre cuando, al no estar sujetos al tributo para la empresa del exterior en su país de origen, los ingresos provenientes del exterior (en este caso, de Costa Rica), "*los impuestos pagados*" localmente, no pueden ser descontados en aquel país, con lo cual, si se les aplicara la exención que prevé la norma, no se estaría cumpliendo la indicada finalidad.

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

Lo anterior por cuanto, 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 o ventas, según lo previsto en el artículo 20 inciso g) de la LRZF.

Para el caso que origina estas diligencias, de la información que consta en autos, se desprende que los ingresos generados en nuestro país, no son sujetos a impuestos en Alemania para la casa matriz. Por consiguiente, en atención a las razones expuestas, no procede la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20 inciso g) mencionado.

Subsidiariamente le indicamos que es recomendable aclarar con los interesados, cuál es la finalidad de su gestión, puesto que en el punto 2 de su nota reconocen expresamente que "*...nos es aplicable la hipótesis prevista en el artículo 20 inciso g) de la citada norma, según la cual la exención prevista en tal inciso, no se aplicaría 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.*" (El destacado es nuestro)

Con todo respeto,

**DR. ADRIÁN TORREALBA NAVAS**  
**DIRECTOR GENERAL**

**VB° DIVISIÓN NORMATIVA**

[..] <![endif]>