

## RESUMEN EJECUTIVO

Directriz:	N° 24-2001
Fecha:	29 de octubre del 2001.
Legislación:	Ley de Régimen de Zonas Francas N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas
Referencias:	Oficios 366-96 y A-1398-96 de la DGT
Jurisprudencia:	Fallo N° 240-97 del T.F.A.
Materia:	Norma para evitar la doble exención. Norma para evitar la doble imposición.

### Resumen:

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) 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 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.

29 de octubre del 2001

Señores  
Directores de División  
Gerentes Administraciones Tributarias  
Grandes Contribuyentes

Estimados señores:

La División Normativa con instrucciones y aprobación del Director General emite la Directriz Interpretativa DN-24-2001, denominada **“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”**. Directriz que se emite con fundamento en las facultades establecidas en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 27146-H del 21 de mayo de 1998, y Resolución N° 013-98 de las ocho horas del veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y ocho, de la Dirección General de Tributación, publicada en La Gaceta No. 171 de 2 de setiembre de 1998 y sus reformas.

**Licda. Yamileth Vega Herrera**  
**DIVISIÓN NORMATIVA**

Dr. Adrián Torrealba Navas  
**DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACIÓN**

## **INTRODUCCIÓN**

El artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus modificaciones, establece como uno de los incentivos del 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...”**.

Estas exenciones, de conformidad con lo establecido en el párrafo cuarto de ese mismo artículo e inciso, **“... no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica...”**

Surge la duda, sin embargo, en cuanto al alcance de la restricción, contenida en el referido artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, fundamentalmente en relación a si se trata de una norma para evitar la doble exoneración o de una norma para evitar la doble imposición.

En consecuencia se hace necesario definir el criterio interpretativo de esta Dirección General, en relación con la norma en referencia, a fin de garantizar la aplicación uniforme en las diferentes actuaciones de la Administración Tributaria.

## **OBJETIVO:**

Definir el criterio interpretativo aplicable a la disposición contenida en el párrafo cuarto del artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas.

## **RESPONSABLES:**

La ejecución de esta directriz es responsabilidad de los Directores de División y de los Gerentes de las Administraciones Tributarias y de Grandes Contribuyentes, quienes deberán comunicarlo al personal a su cargo. Los términos en que se interpreta la disposición aquí consignada, deberán ser aplicados en: la evacuación de consultas, realización de intervenciones fiscalizadoras, resolución de reclamos atinentes y atención de recursos contra las resoluciones administrativas, donde esté en discusión la aplicación de la disposición contenida en el artículo 20 inciso g) de la Ley de cita.

## **FUNDAMENTO LEGAL:**

Artículo 20, inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210 del 23 de noviembre de 1990 y sus modificaciones.

## **VIGENCIA:**

Rige a partir de su comunicación.

## **DIRECTRIZ INTERPRETATIVA 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".**

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 ₡30.000.000.00 (treinta millones de colones) en principio sujeta al impuesto sobre las utilidades. El impuesto a pagar sería de ₡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 ₡9.000.000.00 (nueve millones de colones), equivalente al impuesto que se HUBIERA DEBIDO PAGAR EN COSTA RICA, QUE NO SE PAGA EN VIRTUD DE LA EXENCION. 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 por ₡30.000.000.00 (treinta millones de colones), en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de ₡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 ₡9.000.000.00 (nueve millones de colones) y, por tanto, se concede un crédito de impuesto por ₡9.000.000.00 (nueve millones de colones). De esta 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 concedería la exención del artículo 20 g) citado.

Con la primera interpretación, en cambio, lo que habría que demostrar es que no se concede crédito en el país de origen por los impuestos **exonerados** en Costa Rica. Es entonces cuando, comprobado que la renta exonerada en Costa Rica pagaría impuestos en el país de origen, se concedería la exención del art. 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 del 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 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.

Asimismo el Tribunal Fiscal Administrativo, al conocer de los recursos citados, mediante fallo N° 240-97-P del 2 de setiembre de mil novecientos noventa y siete, manifiesta que se modifica la respuesta originalmente dada en el oficio N° 366 en el sentido expuesto, dado que la Administración ha admitido la interpretación del consultante.

## **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 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.

cc: Dirección General  
Subdirecciones División Normativa  
Subgerencia de Recaudación y Atención al Contribuyente de la Adm. Tributaria  
San José

Archivo

FBC /directriz Zonas Francas