

**EL ARTICULO 20 INC. G) DE LA LEY DE ZONAS FRANCAS:
¿MECANISMO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL O LA DOBLE
EXONERACION INTERNACIONAL?**

Versión resumida

Dr. Adrián Torrealba Navas

El artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas (Ley 7210) 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:...*”

En el párrafo cuarto de dicho artículo e inciso se agrega:

“...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...”

Como se ve, este párrafo transcrito introduce una restricción a la exención, en el sentido de que es necesario para su disfrute demostrar que en el país de origen no se descuentan los impuestos exonerados en Costa Rica. Surge la duda, sin embargo, en cuanto al alcance de dicha restricción, fundamentalmente en relación con lo siguiente: si se trata de una norma para evitar una doble exoneración o de una norma para evitar una doble imposición.

La 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 de colones, en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de 9.000.000 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 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 empresa matriz, que en principio incluiría la renta generada en Costa Rica, se concede un crédito de 9.000.000 de colones, equivalente al impuesto que se HUBIERA DEBIDO PAGAR en Costa Rica, QUE NO SE PAGA EN VIRTUD DE LA EXENCION. Como se ve, 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) se refiere a un caso como el que sigue: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable por 30.000.000 de colones, en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de 9.000.000 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 (9.000.000) y, por tanto, se concede un crédito de impuesto por 9.000.000. 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**.

¡Error! Marcador no definido.

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 entonces, y sólo entonces, cuando, para evitar que la misma renta sea gravada dos veces, se concedería la exención del art. 20 g).

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), evitándose así que la empresa no pague en ningún lado (por una **doble exoneración**)

De conformidad con el criterio sostenido por la Dirección General de la Tributación Directa en su Oficio A-1398 de las 214 horas y 50 minutos del 1 de julio de 1996 –el cual compartimos plenamente-, 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.