

INFORME

Mayo 98

No.13



Faycatax es el Servicio de Asesoría Tributaria del Bufete Facio & Cañas. Está integrado por **especialistas en materia tributaria** con amplia experiencia en el campo.

Restricciones a la exención del Impuesto sobre la Renta en la Ley de Zonas Francas

Dr. Adrián Torrealba Navas

¿Mecanismo para evitar la doble imposición internacional o la doble exoneración internacional?

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 aplicaran cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica..."

Como se ve, este 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 los siguientes: si se trata de una norma para evitar una doble exoneración o de una norma para evitar doble imposición.

Primera Interpretación:

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 EXENCIÓN 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 EXENCIÓN. 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.

Segunda Interpretación:

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 solo en el caso de que el impuesto se 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 solo y solo si SE HA PAGADO IMPUESTO EN COSTA RICA. Si en Costa Rica hubiera exención, no se podría disfrutar en 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 solo 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.

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.

En síntesis, con la segunda interpretación lo que habría que demostrar para disfrutar la exención es que no se conceda crédito en el país de origen por los impuestos pagados en Costa Rica. Es entonces, y solo 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, comprobando 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 21 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 solo 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.

El autor, Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid, es socio del Bufete Facio & Cañas, y Director de Faycatax

»Descriptor: Zona franca; Exención o exoneración; doble imposición internacional; doble exoneración internacional; impuesto a las utilidades

»Revista Tributaria: 13-1998