

567-P-2006. SALA PRIMERA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las ocho horas del veintiuno de diciembre de dos mil seis.

Este Tribunal conoce de recurso de apelación interpuesto por los señores [...] con cédula de residencia N° [...] y [...] y [...], con pasaporte N° [...], en calidad de representantes legales del [...] LTDA., cédula jurídica N° [...] (expediente [...]) contra la resolución DT-[...], dictada por la Administración Tributaria de Cartago, a las 10:28 horas de 10 de diciembre [...].

RESULTANDO:

1- Que la Administración Tributaria, mediante la resolución recurrida debidamente notificada a la interesada el 16 de diciembre de 2003, declaró sin lugar la impugnación presentada por la contribuyente y, en su defecto, determinó a su cargo la suma de ₡225.294.310.0000 como aumento en el impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, con respecto a lo declarado (folios 46 a 48). Sobre el ajuste, la unidad de auditoría, señaló, entre otras cosas, lo siguiente: Que la auditada pertenece al grupo [...] cuya casa matriz se encuentra en [...] y en Costa Rica se encuentra amparada a la Ley número 7210 del 23 de noviembre del año 1990 del Régimen de Zona Franca, bajo el acuerdo No.19-97 de fecha 29 de enero del año 1997, cuyos incentivos se comenzaron a aplicar desde el 21 de febrero del año 1997 y específicamente el beneficio de exención de tributos a las utilidades se iniciaron con una exención del 100% desde el 19 de febrero de 1997 hasta el 19 de febrero del año 2005 y posterior a esta fecha con una exención de 50% hasta el 19 de febrero de 2008 (h/t 27). Que de acuerdo con el informe presentado por la fiscalizada a Procomer, referente al período fiscal que terminó el 30 de setiembre del 2000, se indica que las ventas fueron en un 100% exportadas (h/t 31). Que en relación al renglón 30 de la declaración de renta referido a "intereses y rendimientos financieros" registrado por la suma de ₡80.093.963,00 de acuerdo con lo manifestado por el representante legal corresponde a ingresos por intereses sobre inversiones en el exterior. Por lo que se considera que se refiere a operaciones que se encuentran dentro del giro normal del negocio (h/t 86). Que la Ley número 7210 del 23 de noviembre del año 1990 del Régimen de Zona Franca, en su capítulo VII "De los incentivos" en lo que interesa, establece: "...Artículo 20.- Las empresas establecidas en Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a, continuación se indica: ... g) 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..." más adelante en el mismo inciso se indica: "...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...". A su vez, la directriz No.24-2001 de fecha 29 de octubre del año 2001 (h/t 21 a 25) en resumen indica: "...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 tanto, la exención no se aplicaría sólo en el caso de que, en un determinado país extranjero, se conceda un crédito o deducción de 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 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...". Ante ello, la auditoría procedió a requerir a la contribuyente mediante oficios F-ATC-[...] de fecha 22 de[...] y F-ATC-[...] de fecha 1 de [...], ambos del año [...], los documentos emitidos por las autoridades hacendarias del país de origen del capital, que certifique que no descontaron en esa nación el impuesto sobre la renta ya exonerado en nuestro país y los requisitos que dicho documento debía contener (h/t 97 y 98). Que dada la imposibilidad para obtener directamente del sistema tributario [...] la mencionada certificación, la auditada presentó ante la Dirección General de Tributación una certificación de un contador público autorizado de [...] sobre la aplicación de la Ley sobre Impuestos Corporativos [...], así como sobre ingresos pasivos provenientes del exterior de conformidad con la Ley sobre Impuestos a las Relaciones Exteriores [...] (h/t 6 y 8). La certificación fue presentada con su traducción oficial emitida y sellada por el Ministerio de Relaciones Exteriores y en lo que interesa indica: "...Impuestos Corporativos de [...]:... los dividendos recibidos por una compañía [...] no son considerados ingreso gravable del impuesto corporativo alemán. Esta exención general al ingreso por dividendos aplica tanto a dividendos locales, así como también a dividendos provenientes del exterior, independientemente del nivel de propiedad de acciones de la casa matriz, el término por el cual se ha mantenido esta propiedad o cualquier tratado de doble imposición... Imposición sobre ingresos pasivos provenientes del exterior de conformidad con la Ley sobre Impuestos a las Relaciones Exteriores [...]: El ingreso de una compañía subsidiaria en el extranjero que no es distribuido como un dividendo, sino que es retenido, generalmente no es gravable para la compañía matriz a excepción del ingreso pasivo. El ingreso pasivo es aquel ingreso derivado del otorgamiento de préstamos. En otras palabras, el ingreso derivado de la industria y actividades similares de una subsidiaria en el extranjero no esta sujeto a impuesto suplementariamente en [...]"...Que dicha certificación fue aceptada para estudio, por parte de la Dirección General de la Tributación y al respecto emitió el oficio DGT- (h/t 17 a 20) que en resumen indica: "...Se aclara que también en el caso de que las rentas generadas en nuestro país, se consideran como no sujetas a los tributos en los países de origen de las empresas que operan en Costa Rica, aplica la restricción prevista en el artículo 20 inciso g), cuya finalidad es evitar que opere en esos casos una "doble exoneración" de tributos a las utilidades, así como 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"..Más adelante refiere dicha nota: ..."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 [...] 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..." Con base en lo anterior expuesto, la unidad fiscalizadora concluyó que dado el tratamiento que [...] le da a las rentas provenientes del extranjero, no sería procedente conceder la exoneración que la empresa en estudio se aplicó, pues se estaría dando la doble exoneración, por lo que se rechazó la exención aplicada al impuesto sobre la renta, por un monto de ₡225.294.310,00 (folios 2 a 5).

2- Que la contribuyente presentó el 7 de enero de 2006, los recursos de revocatoria con apelación en subsidio contra lo resuelto en la resolución de cita (folios 49 a 52).

3- Que la Administración Tributaria, en contestación al recurso de revocatoria con apelación en subsidio, emitió la resolución N° AU-[...], debidamente notificada el 15 de febrero de 2006: Manifiesta, entre otras cosas, que de conformidad con el documento "Informe anual de operaciones de empresas acogidas al Régimen de Zona Franca, empresa procesadora" (h/t 30 a 43) y lo dispuesto en el artículo 20 inciso g) de la Ley de Zonas Francas, tiene por demostrado, por una parte, que la empresa revisada reporta sus actividades y utilidades a su casa matriz -dueña del capital en un 100%- [...] ubicada en [...] y, por otra parte, que en ese país esas rentas son consideradas "no sujetas" de impuesto de renta, por lo que de conformidad con la norma antes citada, no es procedente conceder la exoneración en Costa Rica, pues se estaría beneficiando de una doble exoneración de impuestos. Señala, que del análisis de los documentos aportados no desconoce la estrecha vinculación que pueda tener [...]de [...] con [...] pero que para el caso concreto, la fiscalizada es con [...] de [...] con quien tiene la relación directa y la norma legal establece que no aplica la exoneración cuando los beneficiarios potenciales de esas rentas pueden descontar los impuestos exonerados en Costa Rica. En esas condiciones rechaza el recurso de revocatoria, y por estar a derecho, dio trámite a la apelación y, a su vez, emplazó a la inconforme para que se apersonara ante este Tribunal, con el propósito de que presentara, si lo tenía a bien, los alegatos y las pruebas pertinentes en defensa de sus derechos (folios 132 a 137).

4- Que mediante escrito presentado el 8 de marzo de 2006 en este Tribunal, la recurrente presentó los agravios respectivos ante el emplazamiento hecho por la a quo y en el que, además, solicita audiencia oral (folios 139 a 158).

5- Que este Tribunal mediante Inter [...], concedió audiencia a la Administración Tributaria para que se pronunciara sobre el escrito indicado en el punto 4 anterior (folio 159).

6- Que mediante el documento Aud-[...] de fecha 4 de mayo de 2006, la Administración Tributaria en contestación a la audiencia concedida, resolvió en lo medular, rechazar el incidente de nulidad ante la presunta falta de apreciación de la prueba en la resolución en que se atendió la revocatoria, específicamente de la certificación emitida por la Administración Tributaria del [...], toda vez que, arguye, esa prueba sí se evaluó, pues en esa resolución se indicó claramente que del análisis de los documentos aportados, se desprende que efectivamente existe una estrecha relación entre las empresas de [...] y la de [...], pero que eso no afectaba, dado que lo relevante para el caso presente y el período en estudio, es que la empresa [...] de [...] es la matriz de [...], por lo que se mantenía lo resuelto, con lo que, señala, demuestra que sí se apreciaron las pruebas. Referente a lo reiterado que [...] Ltda., tiene derecho al incentivo fiscal, lo refiere a lo resuelto, en ese sentido, en la resolución en que se atendió la revocatoria. Agrega, que el artículo 20 de reitera cita, es claro al indicar que el análisis debe hacerse con respecto al "país de origen" no indica que se deba seguir hacia "el país de origen". En cuanto al ajuste por Disminución de la base imponible por inclusión de ingresos no gravables (intereses y rendimientos financieros), se indica en la audiencia que lo expuesto en el traslado de cargo y en el informe de auditoría respaldado en las hojas de trabajo, en el sentido que esos ingresos fueron considerados dentro del giro habitual de la empresa, la apelante no presenta pruebas que demuestre que tal afirmación no sea correcta (folios 163 a 167).

7- Que en fecha 29 de junio de 2006, la apelante presentó ante este Tribunal nuevo escrito en el que amplía argumentos y solicita plazo extraordinario para incorporar nueva prueba al expediente (folios 168 a 179).

8- Que este Tribunal mediante Inter [...], concede plazo a la recurrente para que acredite las pruebas ofrecidas (folio 180).

9- Que mediante escrito recibido el 17 de agosto de 2006, la apelante incorpora nuevos alegatos y aporta prueba (folios 184 a 216).

10- Que este Tribunal mediante Inter[...] concede audiencia a la Administración Tributaria, para que se refiera a los argumentos y pruebas aportados (folio 217).

11- Que en contestación a la audiencia concedida, la Administración Tributaria mediante documento Aud-03-R-0076-6, señaló, en esencia, que lo argumentado y las pruebas aportados resultan ser reiterativos, por lo que en esas condiciones lo refieren a lo ya resuelto en los distintos documentos emitidos en todo el proceso, según constan en el expediente (folios 222 a 224).

12- Que el 23 de noviembre de 2006, se efectuó la comparecencia oral solicitada por [...] Ltda., en la cual, en esencia, se reiteran y sintetizan los alegatos formulados en los distintos escritos presentados (234 a 245).

13- Que en los procedimientos han sido observadas las prescripciones de ley, y

CONSIDERANDO:

I- Que la Administración Tributaria en la resolución recurrida, señaló: "FONDO DEL ASUNTO: En relación al ajuste efectuado de conformidad con el artículo 20 inciso g) y su párrafo penúltimo, de la Ley 7210 del Régimen de Zonas Francas por un monto de ¢225.294.310,00, dicha norma indica: "...Artículo 20 Las empresas establecidas en Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indica: ...g) Exención de todos los tributos a las utilidades, así como 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 ..." agrega más adelante el inciso "...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..." Al respecto de este artículo la Dirección General de Tributación emite la Resolución No.24-2001 donde claramente indica que la restricción del artículo 20 inciso g) de la Ley de comentario constituye una norma orientada a evitar una doble exoneración, por lo que se busca no es que se grave dos veces, sino que por lo menos se grave una vez, la misma Dirección General de Tributación en el oficio DGT-[...] aclara la Directriz de comentario e indica el artículo

20 inciso g) de la Ley de Zonas Francas no se refiere a "impuestos pagados", sino que se refiere al impuesto que tendría que pagar localmente la subsidiaria, agencia o sucursal de una empresa extranjera en nuestro país, acogida al Régimen de Zonas Francas, se ratifica en el párrafo tercero (ver hoja de trabajo número 18) de dicho documento que el objeto de la norma supracitada de la Ley de Zonas Francas es evitar una doble exoneración, y que esa misma línea de interpretación debe aplicarse aún cuando las rentas se consideren como "no sujetas" en el país de origen, situación que se conforma en el presente caso con la certificación de un contador público alemán aportada por la contribuyente a la oficina revisora, esta Administración Tributaria avala lo indicado por la oficina revisora al aceptar dicha prueba ya que la misma cumple con los requisitos legales pertinentes, al respecto, indicó la petente en su libelo que la interpretación vertida en el oficio DGT[...]equipara exención con la no sujeción, afirmación que esta Administración Tributaria no comparte ya que lo que se indica es que se debe aplicar la misma línea de interpretación, no hace la Dirección General ninguna equiparación ni análisis de los conceptos indicados, por lo que los alegatos no son convincentes para desvirtuar lo indicado por la oficina auditora. En lo referente a que [...]ha obtenido rentas y diferencias cambiarias por los préstamos realizados a entidades extranjeras y que corresponden a dinero invertido fuera de Costa Rica y que por lo tanto dicha renta no se considera de fuente costarricense y no estaría sujeta al pago del impuesto, se limita esta Administración a recordar lo expuesto en el Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta "Se establece un impuesto sobre utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, provenientes de cualquier fuente costarricense...", el artículo 4 del Reglamento a dicha ley indica que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo, con independencia de su nacionalidad o domicilio; y en el caso de las personas jurídicas, el lugar de su constitución; en relación al mismo tema el artículo 5 del mismo cuerpo legal en el inciso d) establece: "Las sucursales, agencias y otros establecimientos en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica." De lo expuesto se colige que las rentas obtenidas son producto de una sociedad ubicada en el territorio de la República, y es desde aquí donde se invierte en las operaciones indicadas, por ende dicha sociedad ubicada en Costa Rica, desarrolla desde aquí actividades lucrativas, por lo que al gravar los ingresos que se producen, se respeta el principio de la territorialidad de la fuente de ingresos, que es el que rige nuestro sistema tributario, producto de una negociación corriente dentro del giro habitual de la empresa, se trata de capital de un domiciliado en el país que financia a terceros, indistintamente sean nacionales o no domiciliados en el país. Por lo expuesto se confirma en todos sus extremos el Traslado de Cargos y Observaciones número [...]." (Folios 44 a 48). En contestación al recurso de revocatoria, la Administración Tributaria resolvió: "II.- Sobre el Fondo del Asunto: Respecto a los argumentos de la gestionante referentes a que aclara cual es la estructura de grupo a la que pertenece con el propósito de demostrar que las utilidades o dividendos que se generan en Costa Rica son objeto de imposición en [...] aclara que[...] Limitada reporta sus actividades y utilidades a [...]de [...] que a su vez es parte de la división de productos fotográficos de [...] ubicada en [...] acota que según demuestra con la copia de la declaración y cálculo de impuestos de [...], que todos los impuestos de las filiales y subsidiarias del grupo son reportados a [...] y en consecuencia toda distribución de dividendos es declarada por esta compañía en [...]concluye sus alegatos afirmando que los impuestos exonerados en Costa Rica, en virtud del Régimen de Zona Franca, no son descontados en[...]por su casa matriz, sino que más bien considerados ingresos gravables por un tributo equivalente a nuestro impuesto sobre utilidades. Ante los argumentos enunciados esta Administración

Tributaria se permite recordar el enunciado de la ley No.7210 del 23 de noviembre del año 1990, capítulo VII, artículo 20: "Las empresas establecidas en Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indica: ... g) Exención de todos los tributos a las utilidades, así como 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..." En el mismo inciso se indica: "... las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales en su país de origen puedan descontar los impuestos exonerados en Costa Rica." Nótese que se aclara que las exenciones no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales en su país de origen puedan descontar los impuestos exonerados en Costa Rica, en las hojas de trabajo números 30 y 43 se presentan los documentos denominados "informe anual de operaciones de empresas acogidas al Régimen de Zona Franca, empresa procesadora" en dichos documentos se indica que el país de procedencia del capital es [...] en un 100%. En un análisis cuidadoso de las hojas de trabajo y manifestaciones de la misma contribuyente se puede precisar que, en efecto, la contribuyente [...] Limitada es una sociedad costarricense que reporta sus actividades y utilidades a su casa matriz que es [...] ubicada en [...] y es una realidad que dicho país considera "no sujetas" las rentas en cuestión y que uno de los fines del artículo 20 indicado es que dichas rentas se graven al menos una vez. Revisados los documentos presentados adjuntos al escrito de revocatoria se puede concluir que en efectos[...] de [...] y [...] de [...] tienen una estrecha vinculación, sin embargo, para el caso de interés [...] Ltda., de Costa Rica con quién tiene una relación directa es con [...] ubicada en [...] y el artículo 20 supracitado es claro al indicar que las exenciones no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales en el país de origen, para el caso concreto [...] pueda descontar los impuestos exonerados en Costa Rica, se reitera que los documentos que conforman el expediente de hojas de trabajo corroboran la condición de [...] como país de origen. Esta Administración Tributaria considera que lo actuado por la oficina fiscalizadora se encuentra ajustado a derecho, se respeta el procedimiento establecido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por consiguiente, se rechaza el Recurso de Revocatoria interpuesto por la gestionante, confirmándose en todos sus extremos la resolución No.DT-[...]." (Folios 132 a 135).

II- Que la apelación es para que se revoque la resolución DT-[...], dictada por la Administración Tributaria de Cartago, para lo cual de la revisión de los diferentes escritos presentados por la apelante, en la etapa de revocatoria con apelación en subsidio, el de desagravios, como en los que amplía argumentos y pruebas, para mejor proveer, se constata que sus alegatos, en lo esencial, se circunscriben a los aspectos siguientes: 1- Incidente de nulidad. Considera la recurrente que la resolución AU[...] con la que se contestó el recurso de revocatoria, deviene en nula por contener vicios, al incumplir los requisitos de las resoluciones preceptuados en el artículo 147 del Código Tributario, toda vez que no hubo apreciación de la prueba aportada en su escrito de fecha 16 de julio de 2004 (folio 127), consistente en una certificación emitida por la Administración Tributaria del ([...]), en la que se hizo ver que[...] es una subsidiaria de [...] Ltd., de[...]; asimismo que el inspector de impuestos británico indicó en dicha certificación, que los dividendos recibidos por [...] provenientes de las ganancias de [...] en Costa Rica, se encuentran gravados y forman parte del impuesto corporativo vigente en ([...] y por el que [...] no recibe beneficio o exención alguna, por cuanto de acuerdo con la legislación inglesa, solamente son aplicables deducciones por créditos fiscales en los lugares donde existen tratados para evitar la doble imposición, acuerdo que a la fecha no existe entre Costa Rica e[...]. En abono a la nulidad pretendida, se apoya en los fallos de este Tribunal números 204-94 de las 11:00 horas

del 8 de junio de 1994 y 297-01 de las 9:30 horas del 11 de octubre de 2001, así como en citas del Tratadista Argentino Carlos Giuliani Fonrouge, visibles a los folios 145 a 147. 2- Grupo Económico. Que en el análisis hecho por la Administración Tributaria no se respeta la estructura del grupo [...], cuya sede se encuentra en [...] y del cual [...] forma parte, el que está conformado por otras empresas divididas en varias compañías dentro de cuatro grandes líneas: diseño de cámaras y equipo de transmisión; venta de productos fotográficos; comunicaciones y audio; y servicios de transmisión. En esas condiciones la [...] ubicada en [...] es parte de la división de productos fotográficos de [...], pero que no obstante que [...] reporta sus actividades y utilidades a [...]de [...], su casa matriz es [...], ubicada en [...], a la que también pertenece [...] Aspectos que dice, demuestra con copia de la declaración y cálculo de impuestos de [...] y su respectiva traducción, en donde todos los impuestos de las filiales y sucursales son reportados a [...] y consecuentemente, toda distribución de dividendos es declarada por esa compañía en [...] con lo que se demuestra que todos los impuestos exonerados a [...] en Costa Rica, en virtud del régimen de zona franca, no son descontados en[...] por la casa matriz, como país de origen y última sede de la estructura corporativa del grupo [...], sino más bien son considerados como ingresos gravables por un impuesto equivalente a nuestro impuesto sobre las utilidades. 3. Derecho al Incentivo Fiscal. Plantea la apelante, al abrigo del oficio DGT-[...] de 8 de noviembre [...] de la Dirección General de Tributación, en donde afirma, se define el objeto de la presente litis, que la cuestión en el presente caso es establecer ¿si pagan o no impuestos sobre las utilidades –o su equivalente en otro país- las rentas exentas generadas en Costa Rica por[...], al amparo del artículo 20 g) de la Ley de Zonas Francas?, con el fin de determinar si existe una doble exoneración, en cuyo caso no sería aplicable el beneficio fiscal, o sí por el contrario, son gravadas esas rentas en algún otro país, ya sea en [...] o [...] sin importar cuál sea, pues lo importante aquí es determinar que las rentas exentas de [...] sean gravadas en cualquier país, para que se dé el disfrute del beneficio fiscal. Sin embargo, acota, la Administración Tributaria se confunde al indicar que la casa matriz de[...] está en [...] y que esas rentas no están sujetas a impuesto en ese país, cuando es lo cierto, según lo ha demostrado, la casa matriz a la que pertenece la [...] está en [...], la que paga un impuesto corporativo por las rentas obtenidas en Costa Rica, por lo que le asiste el derecho al disfrute de la exoneración del impuesto. Además sostiene, la Administración al analizar la relación subyacente desconoce la cadena de eslabones que unen a todas las empresas: [...] (Costa Rica), [...] y [...] Ltd. [...] y en donde a esta última, la considera como ajena al caso. Siendo que para el período fiscal 2000, la estructura corporativa del grupo se encontraba compuesta por varios niveles o eslabones, que iniciaba con la empresa madre:[...] Ltd., como encargada de controlar y supervisar las actividades realizadas por sus empresas hijas. En esa línea, [...] reportaba sus actividades a [...] y ésta a su vez es subsidiaria de [...], la que en última instancia recibía las ganancias de las actividades realizadas por [...] Ltda., tal y como quedó demostrado con la certificación emitida por la Autoridad Tributaria de[...], que no fue considerada por la Administración Tributaria. Otra prueba más para demostrar la existencia de [...], como empresa madre desde el período 2000, dice, es que actualmente [...] ya no reporta sus actividades a la empresa eslabón[...]sino que lo hace directamente a [...], la que recibía los ingresos generados en Costa Rica y quien pagaba por ellas, el respectivo impuesto en [...], una vez consolidada la base imponible, lo cual se evidencia de la simple lectura de la certificación extendida por la Administración Tributaria del [...] que se aportó junto al escrito de fecha 16 de julio de 2004, de lo cual se colige, que lo dividendos que recibe y recibió [...] (período 2000) provenientes de [...] formaron parte de los ingresos gravables con el impuesto corporativo de [...], sin que exista la posibilidad de aplicarse ningún beneficio o exención, por el crédito concedido en Costa Rica. Agrega, que al estar demostrado que

no se da la doble exención, dado que en [...], sede de la casa matriz [...], las rentas exoneradas en Costa Rica están gravadas con el Impuesto Corporativo, no le queda más a la Administración, en virtud del principio de legalidad instituido en los artículos 11 de la Ley General de la Administración Pública y 11 de la Constitución Política, que acatar y respetar el beneficio establecido en el artículo 20 g) de la Ley de Zonas Francas y, a su vez, dejar sin efecto el ajuste impositivo pretendido. 4- Disminución de la Base Imponible por Inclusión de Ingresos no Gravables. Añade, que sin menoscabo de lo expuesto anteriormente, la Administración efectuó una incorrecta determinación de la base imponible sobre el ajuste efectuado, al incluir ingresos no gravables, dado que incluyó montos por intereses y rendimientos financieros, aduciendo que esos rubros se encontraban dentro del giro normal de [...], lo cual no es cierto, toda vez que de un simple análisis de la actividad de la empresa, se evidencia que consiste en la producción de cabezas fluidas, trípodes y triángulos para armar equipo de cine y video, así como otros equipos de similar naturaleza, por lo que de ninguna manera su actividad se relaciona con la gestión de productos financieros o similares. Apunta, que los intereses y rendimientos financieros obtenidos por [...], corresponden a inversiones realizadas en el extranjero, que no se enmarcan dentro de la actividad normal de la empresa, sino que fueron actividades aisladas y esporádicas, sin que tuvieran un impacto importante en los ingresos totales de la empresa. Con fundamento en las razones expuestas y en los artículos 1 y 6 inciso ch) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, solicita a este Tribunal se deje sin efecto el ajuste en el impuesto sobre la renta del período fiscal 2000 (folios 49 a 52 y 139 a 158). 5- Tratamiento de los dividendos en [...] y en I[...]. La recurrente hace una exposición sobre el tratamiento de los dividendos percibidos en [...] y en [...] que fueron generados por [...] en Costa Rica: a) Para el caso de [...] se acepta que en los períodos 2000 y 2001 el socio formal de [...] era [...] [...], una corporación domiciliada en ese país y de igual forma se acepta, que en el período 2001 se dio una distribución de dividendos desde [...] a [...] [...], concluyéndose no obstante, que el sistema tributario alemán no se caracteriza por la no sujeción total por los dividendos obtenidos por subsidiarias en el extranjero, como se hace ver en la resolución objetada, toda vez que, por una parte, se grava un 5% de esos dividendos y, por otra parte, cuando se distribuyen esos dividendos a una persona física residente en [...], esta persona debe incluir el 50% de esos dividendos en su declaración junto con las demás rentas que le apliquen, lo que está sujeta a una escala progresiva, con un máximo del 48.5%, con lo que se evidencia que el ordenamiento alemán no exonera los dividendos obtenidos de una sociedad en el extranjero, dado que si el beneficiario potencial es una persona física residente en [...] debe pagar un alto impuesto sobre esos dividendos; b) Para el caso de [...] se tiene que, para el 2001, la sociedad [...] [...] distribuyó dividendos a [...], acogiendo a la exención sobre el impuesto de retención, según las condiciones siguientes: "a) el dividendo es pagado de una compañía residente en [...] a una compañía no residente en [...]; b) el socio tiene por lo menos el 20% de las acciones de la compañía [...] que distribuye los dividendos; c) el socio ha sido dueño de las acciones por un mínimo de un año, en forma ininterrumpida; d) debe presentarse una solicitud por escrito en un formulario oficial; e) la forma legal del no residente califica dentro de una lista de formas legales admitidas". También, en el 2001 [...] pagó dividendos a [...] Ltd., dueña de su capital social. A su vez, esta última empresa incluyó los dividendos originados de [...] en su declaración del impuesto de renta corporativo, en el período fiscal que cerró el 31 de diciembre de 2001, pagando un 30% de impuesto. Arguye, que de acuerdo con la legislación británica una sociedad residente que genera utilidad en el exterior, incluso existiendo diversos niveles de subsidiarias interpuestas, se le reconoce a aquella un crédito directo -por el impuesto que se pudo haber pagado por la distribución de dividendos en el país de la fuente- y un crédito indirecto -por el impuesto que eventualmente se pague sobre las utilidades producidas por la sociedad-.

En esas condiciones, afirma, si [...] hubiera pagado impuesto sobre las utilidades e impuesto sobre las remesas al distribuir dividendos a [...] [...], [...] Ltd., tendría derecho a aplicarse ambos créditos, pero de haber gozado [...] de exoneración en Costa Rica, no aplicaría crédito alguno a favor de [...] es decir no podría descontar los impuestos exonerados. 6- Ausencia de verificación de las condiciones de restricción a la exención. La apelante analiza y conceptualiza los términos "beneficiarios potenciales", "exoneración jurídica" y "exoneración económica", para argumentar falta de verificación de dicha restricción. a) Beneficiario potencial. Advierte, que no debe aparentarse con la idea de socio formal, sino más bien como la del beneficiario real o último de los dividendos, que sería en este caso [...], sociedad residente en el [...], dueña de todas las subsidiarias del grupo a través de tenencia directa e indirecta de acciones. Es así como para efecto de los convenios para evitar la doble imposición, asegura, que en la tributación internacional se ha acuñado la expresión "beneficiario efectivo" o "beneficial Owner", en el tanto dueño real de los dividendos en el país residente signatario del convenio y no al socio formal residente en una sociedad meramente instrumental y quien decide sin limitaciones sobre si el capital o los otros bienes deben ser empleados directamente o concedido en uso a terceros o cómo disponer de las rentas que se deriven de dicho empleo y cómo ejercer los mencionados poderes. Para reforzar su tesis, con respecto a la vinculación entre sociedades, en tanto tengan poder de decisión sobre otras, refiere a lo regulado en el artículo 61 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta y al artículo 79.2.1 del Proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta que se discute en la Asamblea Legislativa, por lo que considera que el término "beneficiario potencial" no puede circunscribirse a la hipótesis de participación directa, sino a la de participación indirecta y de control de gestión, requisito que cumple [...] en su calidad de "beneficiario potencial", quien recibió los dividendos de las utilidades de [...] en el contexto de un ordenamiento que grava plenamente esos dividendos y que reconoce la conexión con la cadena de subsidiarias en las que se tenga participación directa o indirecta, reconociendo un crédito cuando haya efectivo pago y sin conceder descuento en donde no haya existido efectivo pago. b) Doble imposición jurídica y doble imposición económica. Después de analizar la "plurimposición" y realizar citas ilustrativas sobre ese concepto (folios 174 a 176), la apelante afirma, que la Administración no diferencia lo que es la doble imposición jurídica -en donde es el mismo sujeto jurídico pagando dos veces sobre la misma renta- y la doble imposición económica -en donde la misma riqueza, aunque a nivel de diferentes sujetos jurídicos, pagando dos veces-, en el cual, en esta última, se enmarca, en su criterio, la disposición del artículo 20 g) de la Ley de Zonas Francas, pues el beneficiario potencial siempre es un sujeto distinto que la sociedad en Costa Rica que obtiene la exención, por lo que al ser[...] dueña de la sociedad [...] y ésta a su vez dueña de la sociedad costarricense, al cobrarse impuesto en Costa Rica y pagarse impuesto en el [...], el mismo grupo económico estaría pagando dos veces sobre la misma renta, generándose la doble imposición económica, pero al no pagar en Costa Rica, paga una vez en el [...], además de lo ya pagado en [...], por lo que la norma 20 g) lo que busca es evitar la doble exoneración económica, no la jurídica, con lo que se asegura que la misma riqueza económica pague una vez, pero no hacerla pagar dos veces. La Administración, en el caso concreto, está desdibujando el diseño tributario previsto en general en la Ley de Zonas Francas, el que se caracteriza por el esquema siguiente: a) En Costa Rica, hay una exención del impuesto sobre las utilidades; b) En el país del beneficiario potencial, hay gravamen de los dividendos que se originaron directa o indirectamente en las utilidades producidas en Costa Rica; y c) La lógica de este esquema es producir incentivo en Costa Rica que consiste en el diferimiento de la imposición sobre la renta generada en Costa Rica: no hay gravamen hasta que la renta llegue al beneficiario potencial. Esquema que es satisfecho en este caso, pues se tributó sobre esa misma renta en el país del beneficiario potencial ([...]).

De confirmarse lo resuelto por la Administración Tributaria, sería un esquema contrario al diseñado por la Ley de Zonas Francas: a) Habría gravamen en Costa Rica sobre las utilidades de [...]; y b) En el [...] se aplicaría un crédito, sobre la base del sistema de créditos directos e indirectos. Con un gravamen adicional de [...], en que no hay crédito de impuesto por lo pagado en Costa Rica. 7- El sistema [...] no implica descontar impuestos teóricos extranjeros. Al respecto señala, que aún aceptando que la legislación a considerar sea la [...] ésta no puede ser calificado de **"tax sparing"**, requisito para que proceda la restricción del artículo 20 g) de la Ley de Zonas Francas, toda vez que el término no se puedan "descontar" impuestos exonerados en Costa Rica, al parecer la norma está pensada para el caso en que el país de residencia aplique el método para evitar la doble imposición internacional conocida como de "imputación ordinaria" o del "tax credit", de manera, que se deduce del impuesto a pagar en el país de residencia, el impuesto pagado en la fuente, mediante un crédito, pero hasta el límite de lo que se pagaría en la residencia la renta respectiva, por lo que el tratamiento del ordenamiento alemán no tiene como objetivo provocar una doble exoneración económica, dado que los dividendos son gravables en parte a nivel de sociedad, y luego cuando son distribuidos a una persona física residente, con lo que la finalidad de este tratamiento es evitar la plurimposición que se daría cuando una corporación percibe dividendos de otra corporación, pues se aplica indistintamente con dividendos recibidos de sociedades locales como de extranjeras (folios 168 a 179). 8- Certificación de la Administración Tributaria del[...] y carta del contador [...]. Con estos documentos aportados, debidamente autenticados y consularizados, la apelante respalda parte de sus alegatos presentados a lo largo de sus distintos escritos, en donde como resultado de su revisión expone y reitera, en lo que interesa: el ordenamiento fiscal que opera en[...] y en[...], en donde se afirma no existe en ninguno de esos países el régimen de **"tax sparing"**; la estructura y relación entre las sociedades[...], [...] [...] y [...] Ltd; y el tratamiento tributario que se le dio en [...] (sede del socio formal) y el [...] (sede del beneficiario potencial), a los dividendos generados en Costa Rica, demostrándose que las rentas que produce [...] no disfrutaban de doble exoneración, dado que esas rentas son gravadas en parte en [...]y plenamente gravadas en el [...], país de residencia de [...], beneficiario potencial efectivo, con lo que se prueba, dice, que en este caso, no se da la restricción que establece el artículo 20 g) de la Ley de Zonas Francas, con lo que el beneficio fiscal es procedente. Finalmente indica, que de conformidad con la restricción que dispone la norma citada, lo que importa para no disfrutar de la exención es que la legislación tributaria del país del beneficiario potencial contemple **"tax sparing"** y como lo ha probado, en la legislación [...]y la del[...], no ha sido introducido ese régimen (folios 184 a 189).

III- INCIDENTE DE NULIDAD. Que este Tribunal avocado a la resolución de la presente litis, se referirá en primera instancia a la nulidad interpuesta, por ser está de previa y especial pronunciamiento. Al respecto, precisa recordar que "...La jurisprudencia ha dicho: "No hay nulidad de forma, si la desviación no tiene trascendencia sobre garantías esenciales de defensa en el juicio. Las nulidades no tienen como fin satisfacer pruritos formales, sino enmendar los perjuicios efectivos que pudieran surgir de la desviación de los métodos de debate cada vez que esta desviación suponga una restricción de las garantías a que tienen derecho los litigantes...la jurisprudencia es unánime en el sentido de sostener que no puede hacerse valer la nulidad cuando la parte, mediante la infracción, no haya sufrido un gravamen." (TRIBUNAL SUPERIOR CONTENCIOSO, resolución No. 256 de 1971) "La nulidad es un remedio de carácter extraordinario, y debe reservarse para aquellos casos en que sea evidente la indefensión o en que no haya otro camino que el declararla para restituir la validez de

la relación procesal, pues sin ésta no podrá el juzgador pronunciarse válidamente sobre las cuestiones debatidas." (SALA PRIMERA CIVIL, resolución No. 247 de 1963 y No. 83 de 1966) y en cuanto a los actos absolutamente nulos ha dicho: "por tales entiende la doctrina aquellos actos dictados por órganos manifiestamente incompetentes, también los dictados omitiendo total y absolutamente el procedimiento establecido y aquellos que tengan un contenido imposible o que constituyen delito." (TRIBUNAL SUPERIOR CONTENCIOSO, resoluciones Nos. 1001 de 9:00 horas del 12 de julio de 1974 y 1002 de las 9:30 horas del mismo día, mes y año)... (Resolución de este Tribunal N° 315-98 dictada a las 10:00 horas del 16 de julio de 1998). En el caso de análisis no se dan ninguna de las circunstancias descritas, todo vez que como se observa de la resolución AU-[...], en que se atendió el recurso de revocatoria, que se recrimina como nula al no apreciar las pruebas y alegatos formulados y supuestamente contravenir lo dispuesto en el artículo 147 del Código Tributario, no observa este Tribunal tal desacierto legal, en razón de que en la citada resolución en forma clara, se cita que no se comparten dichas pruebas, porque para las Autoridades Tributarias la prueba irrefutable lo es con respecto a la empresa matriz que se ubica en [...], con quien [...] tiene relación directa y a quien le reporta sus utilidades, como ocurrió en el período fiscal en examen y así lo acepta también la apelante en su escrito, sin que con las pruebas aportadas, como lo indicó la a quo en la resolución AU[...], desconozca la estrecha relación que puede tener esa sociedad [...] con el grupo económico de [...]. Además debe tomarse en cuenta que los requisitos a que se refiere la citada norma que se acusan como inobservados en la revocatoria, se circunscriben a la resolución determinativa, la cual fue dictada de conformidad con el precepto legal y, además, no fue objetada en ese sentido. En esas condiciones no a lugar la nulidad incoada.

IV- SOBRE EL FONDO. Las presentes diligencias se contraen en determinar, por una parte, si los ingresos por intereses sobre préstamos y por inversiones transitorias, ambos realizadas en el exterior -según así lo afirma la recurrente- están o no gravados con el impuesto a las utilidades y, por otra parte, si la apelante tiene o no derecho al beneficio fiscal a que se refiere el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210, en el tanto y cuanto demuestre que no le aplica la restricción para el disfrute de la exoneración que la misma disposición legal impone. A- INGRESOS POR INTERESES POR PRÉSTAMOS Y POR INVERSIONES TRANSITORIAS REALIZADOS EN EL EXTERIOR. Alega la inconforme en lo esencial, que la Administración Tributaria hizo una incorrecta determinación de la base imponible del impuesto sobre las utilidades al incluir ingresos no gravables por la suma de ₡80.093.963.00, como parte de dicha base, los cuales por su magnitud no son representativos con respecto a la renta total y por su origen no corresponden a ingresos productos del giro habitual de la empresa, toda vez que se refieren a actividades aisladas y esporádicas, como son intereses y rendimientos financieros por inversiones realizadas en el extranjero. Basa su alegato en lo dispuesto en los artículos 1 y 6 inciso ch) del la ley del Impuesto sobre la Renta. La Administración Tributaria no comparte dicho argumento basada en que esos ingresos corresponden al giro habitual de la empresa y como tal están afectos al tributo, de conformidad con los artículos 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 4 y 5 inciso d) de su Reglamento. Así expone: "se limita esta Administración a recordar lo expuesto en el Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta "Se establece un impuesto sobre utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, provenientes de cualquier fuente costarricense...", el artículo 4 del Reglamento a dicha ley indica que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas o jurídicas que realicen en el territorio nacional actividades o negocios de carácter lucrativo, con independencia

de su nacionalidad o domicilio; y en el caso de las personas jurídicas, el lugar de su constitución; en relación al mismo tema el artículo 5 del mismo cuerpo legal en el inciso d) establece: "Las sucursales, agencias y otros establecimientos en el país, de personas no domiciliadas en Costa Rica." De lo expuesto se colige que las rentas obtenidas son producto de una sociedad ubicada en el territorio de la República, y es desde aquí donde se invierte en las operaciones indicadas, por ende dicha sociedad ubicada en Costa Rica, desarrolla desde aquí actividades lucrativas, por lo que al gravar los ingresos que se producen, se respeta el principio de la territorialidad de la fuente de ingresos, que es el que rige nuestro sistema tributario, producto de una negociación corriente dentro del giro habitual de la empresa, se trata de capital de un domiciliado en el país que financia a terceros, indistintamente sean nacionales o no domiciliados en el país." (Folios 45 y 46). En primer instancia cabe apuntar, que de la revisión de la declaración jurada del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, presentada por la apelante el 10 de enero de 2001 (h/t 1 y 2) se desprende que el citado importe no fue declarado como ingresos no gravables, como ahora se alega, todo lo contrario, fue consignado como intereses y rendimientos financieros, en la casilla N° 30 de la declaración jurada, como parte de los ingresos gravables, por lo tanto no puede atribuírsele a la quo una incorrecta imputación como parte de la base imponible, cuando fue ella, mediante su declaración, quien así lo consignó. Hecha la aclaración, nos referiremos ahora a las rentas objeto de esta litis, tenidas en este extremo, por concepto de intereses sobre préstamos e inversiones transitorias obtenidos ambos por operaciones hechas en el exterior. De los autos se evidencia, que la actividad de [...] consiste en la producción de cabezas fluidas, trípodes y triángulos para armar equipo de cine y video, según Acuerdo Ejecutivo N° 019-97 del 29 de enero de 1997 (h/t 81 a 82). Asimismo, que la conformación y origen de los ingresos objetados por ₡80.093.963.00, se componen de ₡71.318.750.00 (449.242.78 en[...]) por intereses sobre préstamos a [...] [...] y ₡8.775.213.00 (60.624.53 en[...]) por intereses sobre inversiones transitorias que se mantienen en[...] en el [...], para un total de ₡80.093.963.00, según así lo consignó[...] ante consulta de la unidad de auditoria (h/t 86). Al respecto, este Tribunal no desconoce que la apelante es una sociedad legalmente constituida bajo nuestro ordenamiento jurídico, domiciliada en nuestro país en calidad de compañía subsidiaria de capital extranjero y que realizó en el período en estudio actividades económicas y de comercio sujetas, en principio, al impuesto sobre las utilidades, que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, sin embargo, considera esta Sala, después de la revisión y análisis del expediente, que la imputación que se le hace por parte de la a quo, de por sí en extremo escueta en relación con las rentas obtenidas en intereses por operaciones en el extranjero, no está lo suficientemente demostrado, mediante prueba fehaciente, para imputarlas per se como rentas de fuente costarricense y como actividades habituales del giro normal de la sociedad intervenida y por lo tanto sujetas al impuesto sobre las utilidades, circunstancias que inhiben al juzgador apreciarlas y valorarlas para concluir con su pertinencia y confirmar el cargo en el caso que así procediera. Si bien este Tribunal no comparte los argumentos de la apelante, referente a que por el hecho que esos ingresos no son representativos, en relación con los ingresos totales declarados por la empresa y por no ser actos habituales, pues más bien fueron operaciones aisladas y esporádicas realizadas en el exterior no sujetas a gravamen, considera, que en casos como el presente, es imperativo además de recurrir a las normas legales y reglamentarias, como bien se consignan en la resolución recurrida como fundamento de este extremo del ajuste, conocer la realidad del contribuyente y de los hechos que se le imputan, según su modalidad y las características de su actuación, que le permitan al exégeta tributario luego de su análisis arribar a la conclusión, que en la especie se trata de rentas producto de negociaciones ordinarias y corrientes dentro del giro normal de la empresa y como tales esos ingresos serían

parte de la renta bruta gravable, como pretende la Administración Tributaria, toda vez que no se dispone de los elementos probatorios que permitan definir con exactitud la naturaleza de esas rentas en cuanto se les puede calificar efectivamente como de fuente costarricense. En ese sentido, señala la recurrente y con justa razón: "... que el punto no ha sido adecuadamente desarrollado por la Administración, lo que nos impide referirnos a las consideraciones y motivaciones que permitió a la administración concluir en los términos indicados en el apartado denominado "Antecedentes", pero que evidentemente suponen un perjuicio para los intereses de [...]" (folio 19). Por lo expuesto y considerando que no existe asidero suficiente para confirmar este aparte, no le queda más a este Tribunal que revocar el ajuste en cuanto a los ingresos por intereses sobre inversiones en el exterior por ₡80.093.963.00, toda vez que no fue debidamente probado que se tratara de ingresos de fuente costarricense y producto del giro habitual de la empresa, razón por lo cual esos ingresos deben ser excluido de la base imponible del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000. B- BENEFICIO FISCAL DEL ARTÍCULO 20 INCISO G) DE LA LEY DE RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS, N° 7210. En lo que interesa la disposición legal objeto de la controversia, en cuanto si procede o no conceder el beneficio fiscal a la apelante, establece: "...De los incentivos. Artículo 20°- Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas gozarán de los siguientes incentivos, con las salvedades que a continuación se indican: [...] g) 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: [...] 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." (El subrayado es nuestro). Al respecto la Dirección General de Tributación, mediante la Directriz Interpretativa DN-24-2001 de fecha 29 de octubre de 2001, denominada "Aplicación de la restricción a las exoneraciones contenida en el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210 del 23 del 23 de noviembre de 1990 y sus reformas" concluyó que la cita disposición: "...constituye una norma orientada para 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." Sobre este mismo tema y ante consulta expresa de la Administración Tributaria de Cartago, particularmente sobre el ajuste a que se contraen las presentes diligencias, mediante oficio DGT-[...] del 8 de noviembre [...] la Dirección General de Tributación agregó: "...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 [...]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." Este Tribunal comparte la posición de la Administración Tributaria, en el sentido que la restricción que establece la norma para disfrutar del beneficio fiscal, está orientada a evitar una "doble exoneración" o lo que es lo mismo, la ausencia a la vez de imposición de esas rentas en ambos países: en el de residencia de la sociedad pagadora y el de residencia del inversionista, perceptor de los dividendos. De igual manera, concuerda esta Sala con el análisis y la conclusión a la que arriba la Dirección General de Tributación en el oficio DGT-[...] antes citado, con respecto a la no sujeción, que en esencia en este caso, se convertiría en un no pago del impuesto. Ahora bien, de los documentos que obran en el expediente de hojas de trabajo, se puede establecer con toda claridad las siguientes circunstancias: a) Según el documento denominado "Informe anual de operaciones de empresas acogidas al régimen de zona franca, empresa procesadora período fiscal: 30/09/2000" de la Promotora del Comercio Exterior de Costa Rica -PROCOMER- (h/t 30), en el punto 6, en cuanto al origen de la inversión se consigna: "6.2 Extranjera: 100%. País de procedencia del capital: [...]. Dentro de los documentos que debe aportar la empresa a Procomer, según el documento antes citado, en el punto 9 inciso b) se cita: "...b) Certificación de Notario Público emitida en un período no mayor a un mes, en original y dos fotocopias que incluya: personería jurídica, citas de inscripción, cédula jurídica de la sociedad, monto y composición del capital social, nombre y nacionalidad de los socios con base en el libro de registro de accionistas." (El destacado es nuestro) b) En atención a la disposición anterior y de acuerdo con Acta Notarial extendida por el Notario Público [...], a las 12 horas del 10 de enero del 2001 (h/t 53), se certifica, con vista en la inscripción practicada en el Registro Público, Sección Mercantil, que: "...C. Con vista al libro de Registro de Accionistas de la Sociedad que las cuatro cuotas nominativas de CINCUENTA MIL colones cada una totalmente suscritas y pagadas de [...], LIMITADA, pertenecen a la sociedad denominada [...], una Sociedad de Responsabilidad Limitada constituida de acuerdo con las leyes de [...] registrada en el Registro de sociedades del estado de [...] bajo el asiento [...] CIENTO ONCE MIL SEISCIENTOS DOCE..." c) Mediante oficio de fecha 3 de junio de [...], suscrito por el señor [...]representante legal de [...], en el punto uno (h/t 4 y 5), se señala: "Mi representada es una empresa beneficiaria de los incentivos y beneficios que concede el Estado en el régimen de Zonas Francas. Mi representada es, a su vez, una empresa subsidiaria del[...]r." Con fundamento en los anteriores puntos, se evidencia con toda certeza que el cien por ciento del capital social de [...] suscrito y pagado, compuesto de cuatro cuotas nominativas de cincuenta mil colones cada uno, es de origen[...], al pertenecer a la sociedad [...] con domicilio en el estado de[...] Ahora y en relación con

la prueba que debe aportarse, en el sentido que en el país de origen del inversionista no se descuentan los impuestos exonerados en Costa Rica, se tiene lo siguiente: El representante legal de [...], mediante oficio de fecha 3 de junio [...], aportó a los autos documento en idioma alemán, traducido al español, extendido por el señor [...], contador público autorizado y consultor tributario (h/t 4 a 9), mediante el cual se señala, en relación con la Imposición sobre dividendos provenientes del exterior de conformidad con la Ley sobre Impuestos [...], que "De conformidad con la sección 8b, Subsección 1 de la Ley sobre Impuestos Corporativos de [...] los dividendos recibidos por una compañía [...] no son considerados ingreso gravable del impuesto corporativo alemán. Esta exención general al ingreso por dividendos aplica tanto a dividendos locales, así como también a dividendos provenientes del exterior, independientemente del nivel de propiedad de acciones de la casa matriz, el término por el cual se ha mantenido esta propiedad o cualquier tratado de doble imposición." (H/t 7). En fecha 4 de setiembre de 2006, los señores [...] y [...], en calidad de Gerentes con facultades de Apoderados Generalísimos sin límite de suma de [...] aportan como prueba para mejor proveer, certificación extendida por el señor [...], contador público autorizado [...] y asesor fiscal de [...] [...] (folios 206 a 216), en donde se expone el tratamiento fiscal de los dividendos recibidos del extranjero por una empresa [...], en el año fiscal 2000, según Impuestos bajo la Ley Fiscal para Corporaciones [...], en el sentido, que de acuerdo con la Sección 8b, Subsecciones 1, 5 y 7 de la Ley para Corporaciones [...] "los dividendos recibidos por una empresa [...] del extranjero son incluidos en el ingreso gravable de la empresa [...] a un nivel de 5% (gastos empresariales no deducibles). Esto aplica para los dividendos extranjeros si el nivel de participación es al menos 10% independiente de cualquier tratado de doble impuesto." (Folio 212). Para los dividendos recibidos en año fiscal 2001 y de acuerdo con la misma ley, se consigna también que según la Sección 8b, subsección 1 y 5, que "para las Corporaciones [...] los dividendos recibidos por una empresa [...] del extranjero son incluidos en el ingreso gravable de la empresa [...] a un nivel de 5% (como gastos empresariales no deducibles). Esto aplica para los dividendos extranjeros independientemente del nivel de participación, el plazo de tiempo que fue sostenido o cualquier tratado de doble impuesto." (Folio 213) Y para ambos años fiscales, en el mismo documento, se confirma que "en [...] no aplica el crédito por impuestos pagados en el extranjero sobre los dividendos para las corporaciones según la Sección 26 de la Ley fiscal para Corporaciones [...]." (Folios 212 y 213). Con base en este último documento y en lo que establece la legislación fiscal [...], aclara la apelante que no es correcto afirmar que en dicha legislación exista una no sujeción total de los dividendos percibidos por una sociedad [...] de fuente extranjera, dado que el 5% de tales dividendos estaban gravados, así: 25% de impuesto corporativo; y 15% de impuesto de las relaciones comerciales, para un total de 40% sobre ese 5%, lo que se confirma en las filminas visible a los folios 243 a 244. Al respecto, es evidente para este Tribunal y así lo hizo ver la a quo en su oportunidad, que existe contradicción entre ambos documentos suscritos por dos contadores públicos [...] que fueron aportados en fechas diferentes por la propia recurrente, en relación con el tratamiento fiscal que se le da en [...] a los dividendos percibidos de fuente extranjera por parte de corporaciones [...] en el sentido que para un profesional existe no sujeción sobre esos dividendos y para el otro profesional existe gravación parcial, en el tanto se grava el nivel del 5% de esos dividendos. Ante tal situación, estima esta Sala que con esta última prueba no se desvirtúa la imputación original, en el sentido que los dividendos recibidos por una compañía [...] no son considerados ingreso gravable del impuesto corporativo alemán, tanto para dividendos locales como los provenientes del exterior, por lo que persistiendo la inconsistencia y tomando en cuenta además, que ambas pruebas fueron aportadas en su oportunidad por la recurrente, se imposibilita aceptar como válido el argumento del gravamen parcial sobre los dividendos en el nivel del 5%, en [...], para

un eventual reconocimiento parcial de la apelación. Con base en lo expuesto, es válido afirmar entonces que al no existir sujeción a los dividendos provenientes del extranjero del impuesto corporativo [...] país cede del inversionista, según se indicó supra, se está activando la restricción que establece la norma para el no disfrute de la exoneración, toda vez que no se está asegurando que esas rentas vayan a ser gravadas y, por lo tanto, pagar impuestos, al menos una vez en algunos de los países involucrados. Siendo así, en criterio de este Tribunal y dada la naturaleza que ostentan las exoneraciones como régimen de excepción a la contribución de las cargas públicas, resulta irrelevante, para el presente caso, que el ordenamiento legal tributario en [...]o en el [...] (de aceptarse la tesis del beneficiario potencial) tengan o no instituida la figura del "tax sparing" -entendida ésta, como lo menciona la apelante, como los créditos reconocidos por una parte contratante, los impuestos extranjeros no efectivamente pagados en la otra parte- para obviar la restricción para el disfrute del beneficio tributario, habida cuenta que lo relevante es, por una parte, que esas rentas estén gravadas, según la legislación fiscal del país cede del inversionista y por otra parte, que se demuestre que efectivamente se pagó, en este caso, el impuesto a los dividendos en dicho país. Establecido lo anterior, resta ahora referirse a los argumentos esgrimidos por la recurrente, referentes a demostrar que el concepto "beneficiarios potenciales" a que se refiere la norma, corresponden al beneficiario efectivo o final de esas rentas, en el tanto dueño real de los dividendos y que en este caso corresponde a[...] Ltd., -dueña del grupo económico- domiciliada en el [...], en donde de acuerdo con la legislación tributaria que rige, esos dividendos se gravan y pagaron el impuesto corporativo. Sobre el particular, este despacho no desconoce que en el ámbito de las relaciones económicas y financieras internacionales y según las modernas concepciones sobre el tributo, se hayan desarrollado estrategias mundiales, acuñado y acogido conceptos para la planificación fiscal internacional y también para evitar las prácticas elusivas a nivel mundial, tendentes a bajar o eliminar la tributación, tal es el caso del término "beneficiario efectivo" que se está emparentando con el de "beneficiario potencial" a que se refiere la norma que otorga la exoneración; sin embargo, se considera que los abundantes argumentos expuestos por la apelante, de por sí interesantes e ilustrativos en la compleja y dinámica materia de tributación internacional, que en su criterio deben ser tomados en cuenta para la resolución del presente caso, no desvirtúan el rechazo de la exoneración a que se refiere el artículo 20 inciso g) de la Ley del Régimen de Zonas Francas, habida cuenta que en la especie nos encontramos ante un régimen de favor que por su naturaleza debe concederse con carácter restrictivo, en tanto se cumplan y demuestren con toda certeza las condiciones de hecho y derecho que estable la disposición legal para su efectivo disfrute. En esa línea de pensamiento, considera este Despacho que no es dable, para el caso concreto de pretender disfrutar de una exoneración fiscal, consentir como válidos los argumentos a que recurre la apelante sobre las estructuras económicas y fiscales internacionales que conforman el grupo económico [...]Ltd., con domicilio en el [...], como primer eslabón de la estructura económica y en donde sí se gravan los dividendos de fuente extranjera y no se conceden créditos por impuestos extranjeros no pagados efectivamente y sobre el tratamiento de los dividendos en esas estructuras, con lo que finalmente se obtendría la exoneración, toda vez que, en relación con el tratamiento de los dividendos y el concepto del término "beneficiario efectivo", según el artículo 10 del convenio Español, que cita la apelante en la audiencia concedida por este Tribunal, que si bien es un concepto acuñado y aceptado a nivel internacional, su definición está supeditada a los alcances y términos en que se suscriban los Convenios de Doble Imposición entre los países signatarios. Por eso en relación con el tratamiento de los dividendos, se sostiene, en el aparte de las "consideraciones" del citado artículo 10, que: "1. Dada la variedad de sistemas de integración impositiva existentes en la doble tributación a nivel de la sociedad y a nivel

del socio el art. 10 del Modelo sirve en este caso como un criterio muy general de la forma de gravamen de los dividendos, recogiendo posteriormente en cada uno de los CDIs (convenios de doble imposiciones) las diversas modalidades propias de cada Estado." (Joaquín de Arespachaga. "Planificación Fiscal Internacional Convenios de doble imposición Estructuras fiscales Tributación de no residentes". Página 239. Segunda edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. Madrid, 1998). De igual manera no existe una definición general del término "beneficiario efectivo" el cual como se menciona, procede del Derecho Inglés "beneficial owner", pues los estados contratantes deberán acordar una definición con el fin de determinar su alcance o ámbito de aplicación. En esa línea, en la misma fuente antes citada, se señala que si bien el término "beneficial owner" "se utiliza comúnmente para designar el beneficiario último y auténtico de una titularidad que figura legalmente a nombre de otra persona (el legal owner), que actúa en representación y por cuenta de aquélla a través de un trust. Esta figura, meramente transcrita en el Modelo y en los CDIs, no puede ser interpretada en aquel significado técnico propio del Derecho inglés, sino siempre en el contexto del convenio y en consonancia con el propósito que se persigue al incluir esta restricción en el Modelo...". (Ibídem páginas 241 y 242). La advertencia sobre el significado que debe dársele al término "beneficiario efectivo", a la luz del contexto del convenio y a su propósito, en la literatura Argentina queda de manifiesto esa circunstancia, cuando se afirma que "actualmente en la Argentina la incertidumbre en el alcance del concepto de BE (beneficiario efectivo) podría resultar tanto en una doble imposición internacional y consecuente violación del Convenio por parte de Argentina como en una ausencia de imposición de la renta o parte de ella, según el tipo de renta y Convenio en cuestión." (José Osvaldo Casás. Coordinador. "Interpretación económica de las normas tributarias". Páginas 741 y 742. Universidad Austral. Biblioteca de Derecho Tributario. Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma. Ciudad de Buenos Aires. Argentina). Amén de lo señalado y en aras de contar con mayores elementos para mejor proveer, resulta oportuno mencionar que este Tribunal se dio a la tarea de examinar el expediente legislativo N° 10562, con el propósito de establecer si en las diferentes mociones relativas al artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210, en lo relativo a la restricción para gozar de la exoneración, se discutió durante el proceso de deliberaciones el término "beneficiarios potenciales", sin embargo, no se evidencia de los cinco legajos que conforman dicho expediente, mociones de los señores diputados, comentarios o aclaraciones de especialistas o interesados o bien detractores de estos regímenes, que contribuyeran a definir o aclarar el alcance de dicho concepto. Expuesto lo anterior, este Tribunal no encuentra razones suficientes ni válidas como para aceptar los argumentos de la recurrente que le daría el derecho al disfrute de la exoneración, todo lo contrario, considera que de admitirse la posición de la apelante, algo así como un peregrinaje retroactivo, hasta llegar a los orígenes del inversionista real, en donde intervienen estructuras interpuestas o bien sociedades conducto, con base en las estructuras del grupo económico, supondría que la Administración Tributaria estaría obligada a aceptar que los contribuyentes puedan hacer uso de las formas jurídicas de manera antojadiza y arbitraria, en detrimento de los intereses fiscales y económicos del Estado, propiciando prácticas internacionales de naturaleza elusiva, que se apartan, en este caso, del carácter de excepción que ostentan las exoneraciones a la contribución de las cargas públicas tipificado en la Constitución Política, como bien lo han definido nuestros órganos jurisdicciones, en el sentido "Que las reglas sobre exoneraciones de impuestos constituyen una excepción al principio general sobre el deber de contribuir a los gastos públicos; y como tales, esas reglas han de ser de aplicación literal o restrictiva, es decir, que se han de reconocer las exoneraciones sólo y nada más en los casos contemplados de manera expresa en la norma, sin que sea dable acudir a la analogía (artículos 5°, incisos a. y b., 6°, párrafo 2°, y 61 y 62 del Código Tributario).-." (Sala

Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolución N° 1 de las 14:45 horas del 9 de enero de 1981). Además, de aceptarse los argumentos de las estructuras para llegar al "beneficiario potencial", así como el uso de formas jurídicas, cabría aquí preguntarse: ¿Qué hubiese pasado si en[...] efectivamente estuvieran gravados en el 100% los dividendos de fuente extranjera y por el contrario en el [...], no lo estuvieran? Obviamente, no se alegarían las estructuras de grupos ni las del "beneficiario potencial" de esas rentas con sede en el [...], pues se tendría como comprobado que en [...], país del inversionista directo, sí son gravados los dividendos provenientes del extranjero y procedería la exoneración, por lo que no cabría hacer alusiones al inversionista indirecto, con sede en [...]: dueño real y beneficiario final de esas rentas. Esto lo que evidencia es y de aceptarse la tesis de la apelante, que el Fisco siempre saldría perjudicado; de ahí que se refuerza la necesaria observancia sobre el carácter restrictivo con que deben resolverse las controversias cuando de disfrute de beneficios fiscales se trata. Por todo lo expuesto, se mantiene el rechazo de la exoneración a que se refiere el artículo 20 inciso g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas, N° 7210.

POR TANTO:

Se declara sin lugar la nulidad interpuesta. Se revoca parcialmente la resolución recurrida, en el tanto se excluye de la base imponible del impuesto sobre la renta del período fiscal 2000, el importe de ¢80.093.963.00, producto de ingresos del extranjero. En los demás extremos se mantiene lo resuelto. Se declara agotada la vía administrativa. Notifíquese.

Lic. Luis Rodríguez Picado Lic. Franklin Tiffer Reyes
PRESIDENTE

Licda. Carmen Herrera de Bravo Lic. Ma. de los Ángeles Acuña Salazar
SECRETARIA
Gpv. 21-12-06