



UNIVERSIDAD HISPANOAMERICANA

CARRERA DE DERECHO

MODALIDAD DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO
ACADÉMICO DE LICENCIATURA

“ANÁLISIS DEL DECRETO 37898-H SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
PARA DETERMINAR QUE LAS NORMAS TÉCNICAS REFERENCIADAS EN EL
MISMO SE APLIQUEN CUMPLIENDO LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL
DERECHO CONSTITUCIONAL Y TRIBUTARIO”

SUSTENTANTE:

Rafael Sergio Quirós Rodríguez

TUTOR:

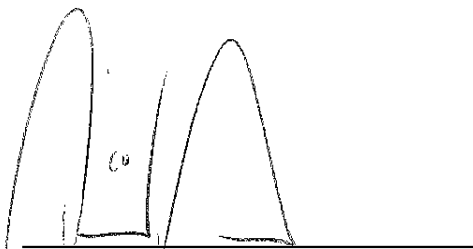
MDET. MAF. Ph.D. Michael Vásquez López

Enero, 2017

DECLARACIÓN JURADA

Yo Rafael Sergio Quiros Rodriguez, mayor de edad, portador de la cédula de identidad número 1-590-528 egresado de la carrera de Derecho de la Universidad Hispanoamericana, hago constar por medio de éste acto y debidamente apercibido y entendido de las penas y consecuencias con las que se castiga en el Código Penal el delito de perjurio, ante quienes se constituyen en el Tribunal Examinador de mi trabajo de tesis para optar por el título de licenciatura, juro solemnemente que mi trabajo de investigación titulado: "Análisis del decreto 37898-H sobre precios de transferencia para determinar que las normas técnicas referenciadas en el mismo se apliquen cumpliendo los principios rectores del derecho constitucional y tributario", es una obra original que ha respetado todo lo preceptuado por las Leyes Penales, así como la Ley de Derecho de Autor y Derecho Conexos número 6683 del 14 de octubre de 1982 y sus reformas, publicada en la Gaceta número 226 del 25 de noviembre de 1982; incluyendo el numeral 70 de dicha ley que advierte; artículo 70.

Es permitido citar a un autor, transcribiendo los pasajes pertinentes siempre que éstos no sean tantos y seguidos, que puedan considerarse como una producción simulada y sustancial, que redunde en perjuicio del autor de la obra original. Asimismo, quedo advertido que la Universidad se reserva el derecho de protocolizar este documento ante Notario Público. En fe de lo anterior, firmo en la ciudad de San José, a los 16 días del mes de marzo del año dos mil diecisiete.



Firma del estudiante
Cédula 1-590-528

CARTA DEL TUTOR

San José 18 de Enero de 2017

Destinatario: Lic. Piero Vignoli

Carrera: Derecho

Universidad Hispanoamericana

Estimado señor:

El estudiante Rafael Sergio Quirós Rodríguez, cédula de identidad número 1-590-528 me ha presentado, para efectos de revisión y aprobación, el trabajo de investigación denominado **ANÁLISIS DEL DECRETO 37898-H SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA DETERMINAR QUE LAS NORMAS TÉCNICAS REFERENCIADAS EN EL MISMO SE APLIQUEN CUMPLIENDO LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y TRIBUTARIO** el cual ha elaborado para optar por el grado académico de licenciado.

En mi calidad de tutor, he verificado que se han hecho las correcciones indicadas durante el proceso de tutoría y he evaluado los aspectos relativos a la elaboración del problema, objetivos, justificación; antecedentes, marco teórico, marco metodológico, tabulación, análisis de datos; conclusiones y recomendaciones.

De los resultados obtenidos por el postulante, se obtiene la siguiente calificación:

a)	ORIGINAL DEL TEMA	10%	10%
b)	CUMPLIMIENTO DE ENTREGA DE AVANCES	20%	20%
c)	COHERENCIA ENTRE LOS OBJETIVOS, LOS INSTRUMENTOS APLICADOS Y LOS RESULTADOS DE LA INVESTIGACION	30%	30%
d)	RELEVANCIA DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	20%	20%
e)	CALIDAD, DETALLE DEL MARCO TEORICO	20%	20%
	TOTAL		100%

En virtud de la calificación obtenida, se avala el traslado al proceso de lectura.

Atentamente,



Dr. Michael Vásquez Lopez MDÉT. MAF.
Cédula identidad 1-1076-144
Carné Colegio Profesional 13282



San José, 09 de marzo del 2017

Señores
Universidad Hispanoamericana
Presente

Estimados señores:

En mi condición de lector de la tesis denominada **“ANÁLISIS DEL DECRETO 37898-H SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA DETERMINAR QUE LAS NORMAS TÉCNICAS REFERENCIADAS EN EL MISMO SE APLIQUEN CUMPLIENDO LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y TRIBUTARIO”**, elaborada por el estudiante Rafael Sergio Quirós Rodríguez, me permito indicar que una vez leída, no he efectuado observaciones ni correcciones por lo que la apruebo en todos sus extremos.

Atentamente,

FRANKLIN RICARDO
ORTIZ CHAVES
(FIRMA)

Firmado digitalmente por
FRANKLIN RICARDO ORTIZ
CHAVES (FIRMA)
Fecha: 2017.03.09 10:30:08 -06'00'

Lic. Franklin Ortiz Chaves
Profesor
Universidad Hispanoamericana

15 de marzo del 2017

Señores:


Universidad Hispanoamericana

Facultad de Derecho

Respetados señores:

En calidad de filóloga, yo Margarita Jiménez Carmona, cédula de identidad número: 1-0493-0598. Egresada de la Universidad de Costa Rica. Asociada al Colegio de Licenciados y Profesores, hago constar que he revisado los aspectos de construcción gramatical, ortografía y redacción del proyecto de graduación titulado: **ANÁLISIS DEL DECRETO 37898-H SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA DETERMINAR QUE LAS NORMAS TÉCNICAS REFERENCIADAS EN EL MISMO SE APLIQUEN CUMPLIENDO LOS PRINCIPIOS RECTORES DEL DERECHO CONSTITUCIONAL Y TRIBUTARIO** perteneciente a: Rafael Sergio Quirós Rodríguez; número de identificación: 1-0590-0528. Así, cumple con un requisito más para optar por el grado de **Licenciatura en Derecho**.

Se agradece toda consideración al respecto.



Licda. Margarita Jiménez Carmona
Cédula: 1-0493-0598
Carné: 008487(COLYPRO)

Dedicatoria

A Dios todo poderoso y a la Virgen de los Ángeles que en su inmensa compasión me permitieron alcanzar una meta en el atardecer de mi vida, a mi madre quién desde el cielo estoy seguro que estará disfrutando de este logro, para Mari por todo su amor, paciencia y por su compañía incondicional y sincera en toda esta aventura, a mis hijos Cris, Jona y Dani por ser ese motivo que nunca me permite rendirme, a mis queridos hermanos y a mi ángel de la guarda mi querido gollo.

Gracias desde lo más profundo de mi corazón, los amo.

“El hombre que no paga sus promesas no tiene derecho a soñar”

Agradecimiento

A todas las personas que de una u otra forma hicieron posible este logro, a mis queridos compañeros de clases: Ker, Pri, Yaki, Eri, Yors, Alex y el gordillo, que en los momentos difíciles ayudaron con su acertado y cariñoso comentario y me impulsaron a seguir adelante, a todos los profesores por su apoyo y dedicación, a mis compañeros de trabajo por su apoyo incondicional.

Especialmente a Dago y Randall, sin ustedes esto no hubiera sido posible.

Les agradezco infinitamente a todos y les entrego mi amistad por siempre, gracias mis queridos amigos del alma.

Contenido

CAPÍTULO I: MARCO CONTEXTUAL	13
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	13
1.1.1 Antecedentes del Problema	13
1.1.2 Descripción de la situación.....	15
1.1.3 Justificación del problema.....	18
1.2 REDACCIÓN DEL PROBLEMA CENTRAL	20
1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	20
1.3.1 Objetivo general	20
1.3.2 Objetivos específicos.....	20
1.4 Alcances y Limitaciones	21
1.4.1 Alcances	21
1.4.2 Limitaciones	22
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	24
2.1 EL CONTEXTO HISTÓRICO	24
2.1.1 Antecedentes internacionales sobre precios de transferencia	24
2.1.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)	25
2.1.3 Antecedentes de precios de transferencia en Costa Rica	28
2.1.4 Dirección General de Tributación.....	30
2.1.5 Artículos 8 y 12 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.....	31
2.1.6 Directriz interpretativa 20-2003.....	33
2.1.7 voto 2012004940.....	35
2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL	41
2.2.1 Precios de Transferencia	43
2.2.2 Aspecto empresarial	45
2.2.3 Aspecto jurídico	48
2.2.4 Aspecto Tributario	50
2.2.5 Aspecto jurídico popular.....	54

2.2.6 Partes vinculadas	57
2.2.7 Paraíso Fiscal	60
2.2.8 Principio de libre competencia	61
2.2.9 Impuesto a las utilidades	64
2.2.10 Hecho generador	66
2.2.11 Base imponible	72
2.2.12 Administración tributaria	78
2.2.13 Jurisdicción tributaria.....	80
2.2.14 Obligaciones Tributarias	81
2.2.15 Deberes materiales.....	81
2.2.16 Deberes formales.....	82
2.2.17 Principios alrededor de la figura de precios de transferencia	86
CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO.....	106
3.1 DELIMITACIÓN PARADIGMÁTICA.....	106
3.2 ENFOQUE	107
3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN	108
3.4 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN	109
3.4.1 Fuentes de información.....	109
3.4.2 Fuentes primarias	110
3.4.3 Fuentes secundarias	110
3.5 MUESTRA	110
3.6 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN	111
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	112
4.1 EVALUACIÓN DEL DECRETO 37898-H Y SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN. 	112
4.1.1 Compresión de precios de transferencia	115
4.1.2 Definición de precios de transferencia del sustentador	115
4.1.3 Ejemplo precios de transferencia contribuyente.....	115

4.1.4 Ejemplo de precios de transferencia posición DGT	116
4.2 ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA REFERIDOS EN LOS ARTÍCULOS DEL DECRETO 37898-H.	117
4.2.1 Principio de libre competencia	117
4.2.2 Norma Técnica	120
4.2.3 Estudio de precios de transferencia.....	122
4.2.4 Partes vinculadas	125
4.2.5 Métodos para estudio de determinación	127
4.2.6 Acuerdos de precios de transferencia por anticipado.....	128
4.3 ANÁLISIS DE ENCUESTA	129
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	137
5.1 Conclusiones	137
5.2 Recomendaciones	142
Referencias Bibliográficas	144
Doctrina	144
Páginas de la red internet	146
Trabajos de Graduación.....	147
Artículos	147
Normativa.....	148
Abreviaturas	149
ANEXO	150

PRESENTACIÓN

Este análisis busca brindar un enfoque jurídico del decreto 37898-H sobre “precios de transferencia”, tanto desde la posición gubernamental como del administrado que se encuentra bajo el régimen diferenciado de gran contribuyente y que deba realizar su declaración jurada para el pago sobre el impuesto a las utilidades, es claro que ambos sujetos tanto activo como pasivo presentan posiciones antagónicas en cuanto a la aplicación y legalidad de la nueva normativa la cual si es cierto es más sólida que su predecesora la directriz interpretativa 20-03 la misma contiene más interrogantes que respuestas, principalmente para el sujeto pasivo.

Cualquier análisis o investigación que verse sobre los tributos y su forma de normarlos dentro de un país organizado jurídicamente se debe enfocar desde los principios constitucionales los cuales son la fuente principal del derecho, es por eso que esta investigación pretende analizar el decreto 37898-H de forma detallada en cuanto a su contenido de los principios rectores tales como: igualdad, legalidad y tipicidad entre otros. Al tratarse de una figura relativamente novedosa dentro del ámbito costarricense de los tributos, la normativa de precios de transferencia ofrece poca información literaria en el ámbito local, por lo que hay necesidad de recurrir al derecho comparado para poder ofrecer un mejor análisis y de mejor comprensión para el lector.

La figura de precios de transferencia es utilizada desde hace varias décadas en los países europeos y posteriormente, con la globalización, en la mayoría de los países donde operan las relaciones comerciales entre empresas que tienen algún tipo de vínculo.

Una de las principales características de la normativa que se incluye en el decreto 37898-H de precios de transferencia es que la Dirección General de Tributación puede de forma aleatoria determinar a quién se le aplica la figura de vinculación por lo que habría personas físicas o jurídicas que sin dominar el tema se pueden ver obligadas a tributar bajo este régimen especializado, razón por la cual este proyecto de investigación pretende brindar una guía que sea de utilidad tanto al lector no versado en los temas de tributos así como al contribuyente que deba tributar al bajo la figura de precios de transferencia.

CAPÍTULO I: MARCO CONTEXTUAL

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1 Antecedentes del Problema

Siempre que se habla de tributos paralelamente se debe hablar de evasión o no pago del tributo , todos los países del orbe viven con esta realidad unos en mayor o menor grado dependiendo de su nivel cultural y por qué nivel cultural porque se ha demostrado que en países como Noruega, Dinamarca y Alemania los tributos se cancelan debido a que hay toda una educación alrededor del tema de las obligaciones de los ciudadanos con las finanzas públicas, en el caso de Dinamarca la carga impositiva es de un 50% y en el resto de los países desarrollados de Europa es de un 40% y sus niveles de recaudación son los más altos del mundo, en el caso de Centroamérica la carga impositiva promedia el 22.2%y en Costa Rica es de un 21.6% pero la evasión fiscal alcanza el 8,2% del PIB según las últimas cifras del banco central, Lanacion.com (2014).

Al ser los tributos la mayor fuente de ingresos de los gobiernos centrales el no recaudar los montos correctos para poder cumplir con las obligaciones va creando un brecha entre ingresos y egresos lo que genera un déficit el cual es cubierto en la mayoría de los casos adquiriendo deuda externa e interna, en el caso de Costa Rica la deuda externa alcanza en el año 2015 la cifra record de un 39,3 del PIB, y en el caso de la duda interna alcanza un 42.4% del PIB, "Deuda Pública

de Costa Rica 2015” (2015), en este particular se debe señalar que los especialistas en economía indican como una pésima estrategia del gobierno central aumentar los plazos de su obligaciones cayendo en la famosa practica de patear la bola para adelante para no tener que enfrentar la realidad de tan monstruosa obligación.

Como se indicó, en nuestro país el nivel de evasión fiscal es de un 8.2% del PIB; “El Financiero” (2016) lo que ha provocado que la deuda interna y externa estén en cifras alarmantes, difícilmente estas cifras tiendan a bajar y muy a nuestro pesar las mismas tenderán a crecer por una conjugación de factores entre ellos los malos manejos de los fondos públicos por los gobiernos de turno y por la evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

La constitución política costarricense señala en sus artículos 18, 33, 50, 121 y 141 que el estado tiene la potestad de crear tributos con el fin de financiar los gastos de la hacienda pública, inclusive el artículo 18 es muy puntual en señalar:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”¹.

Según datos del Banco Central nuestros principales tributos son: el impuesto sobre las utilidades o impuesto de renta, y el impuesto de ventas, estudios del ministerio de hacienda revelan que los impuestos de renta y ventas aportan el 67% Fonseca Villalobos & Muñoz Núñez (2015:6) de los ingresos totales pero a su vez son los impuestos donde se presenta el mayor caso de incumplimiento en el caso del impuesto sobre la renta es de un 5.72% Fonseca Villalobos & Muñoz Núñez (2015:16) sobre el producto interno bruto (PIB) promediando los años 2010 al 2013,

¹ Constitución Política de la República de Costa Rica, (2012)

en el mismo periodo el impuesto de ventas presenta una evasión promedio del 2.33% Fonseca Villalobos & Muñoz Núñez (2015:17) sobre el producto interno bruto, si traemos estas cifras a valor presente el país deje de percibir un 8.30% Fonseca Villalobos & Muñoz Núñez (2015:23) lo que equivale a cuatro mil millones de colones anuales.

La distribución por peso según su aporte a las arcas públicas nos indica que el impuesto del 13% sobre las ventas representa un 38%, Fonseca Villalobos & Muñoz Núñez (2015:24), en cuanto al impuesto sobre la renta este significa un 29% (pero es el de mayor incumplimiento), el gobierno central está en una gran necesidad de recaudar más ingresos y por lo que ha fortalecido las leyes tributarias principalmente con la ley 9069 del 10 de setiembre del 2012 “ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria” donde se modifican principalmente las medidas de recaudación en diferentes ámbitos como el aduanero, el de bienes inmuebles y el impuesto sobre la renta, esta reforma de ley modificó varios artículos del código de normas y procedimientos tributarios para generar una mayor fortaleza jurídica en cuanto a la recaudación del impuesto sobre la renta, pero al parecer las cifras indican que la evasión fiscal continúa en ascenso.

1.1.2 Descripción de la situación

Como se ha mencionado el gobierno central enfrenta serios problemas debido a que el gasto público es mayor que la recaudación, el problema del déficit fiscal es una sumatoria de factores, entre ellos: un ente recaudador ineficiente, leyes desactualizadas, y un contribuyente desmotivado y evasor, pero además de estos

factores internos hay que sumar uno externo, que es la globalización de los mercados.

Con la globalización de las economías nuestro país se ha tenido que adaptar a prácticas financieras propias de países desarrollados, tales como: Banca offshore, Leasing, Outsourcing y precios de transferencia, adaptar nuestro sistema financiero a las demandas mundiales ha sido relativamente aceptable, el problema se ha presentado con nuestro ordenamiento jurídico el cual no estaba preparado para el ingreso de estas prácticas financieras y esto se ha prestado para que muchas empresas principalmente multinacionales utilicen la debilidad de nuestras leyes para evadir sus obligaciones tributarias, definitivamente, lo que menos ocupa nuestra hacienda pública es una evasión, casi que legalizada, por lo que se han tenido que crear leyes o reglamentos por vía decreto para evitar estas prácticas desleales.

El CPA Monterrey Sampson (2015:5) hace referencia a la práctica de los contribuyentes de utilizar las lagunas legales para evadir los tributos

Elusión fiscal:

La elusión fiscal también es conocida como evasión legal, pues se evita el pago de impuestos, o disminuye la carga impositiva, haciendo uso de los vacíos contenidos en la Ley. En este caso, se elude el cumplimiento de las obligaciones, al acudir a medios lícitos, relacionándose con la vaguedad o laguna de la norma jurídica, por lo que no ocurre una clara y directa violación de la Ley.”

Como se mencionó una nueva figura que ha llegado con la globalización es la de precios de transferencia, lo que persiguen las empresas con este práctica es

trasladar sus utilidades a países donde la carga impositiva sea menor a la del país donde se generó la utilidad, Costa Rica en conjunto con organismos internacionales ha venido desarrollando de forma tardía las leyes necesarias para evitar la evasión por medio de estas nuevas figuras financieras y en el caso específico de precios de transferencia en el año 2013 se emitió el decreto 37898-h que regula a las empresas que tienen vínculos entre si y que se les facilita mover las utilidades a su conveniencia, esta normativa brinda el marco jurídico necesario para tratar de determinar una correcta tributación sobre el impuesto a las utilidades.

Como se ha indicado nuestro país ha tenido que actualizar sus leyes para proteger sus tributos de las prácticas de las empresas globalizadas, en la mayoría de los casos se ha recurrido al derecho comparado para ajustar estas leyes al entorno mundial, esta práctica ha recibido en algunos casos fuertes críticas por el sector empresarial debido a que indican que muchas de las normas técnicas que se regulan en estas leyes no son propias de nuestro medio y por ende nuestra administración tributaria no maneja el conocimiento ni técnico ni práctico para su aplicación y esto genera inseguridad jurídica en el contribuyente al no tener claro las reglas del juego.

En el caso del decreto 37898-h sobre precios de transferencia la misma ha sido definida por la Dirección General de Tributación como una norma de aplicación técnica lo que le permite una interpretación amplia de ciertos conceptos fundamentales como el de “vinculación” lo que indudablemente no ha sido aceptado por los contribuyentes que exigen un criterio más delimitado que les permita entender mejor este reglamento, esta disyuntiva entre el estado y el contribuyente se convierte en el objetivo principal de este proyecto de investigación, el cual

pretende determinar si el decreto 37898-H precios de transferencia cumple con todos los principios legales para brindarle seguridad jurídica tanto al sujeto pasivo como al sujeto activo en este caso respecto de la administración tributaria.

¿Qué son los precios de transferencia?

Se puede señalar que un precio de transferencia será aquel valor efectivo y real de intercambio (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas como consecuencia de transacciones de bienes reales (físicos o intangibles), financieras o de servicios, y que difieren de los que hubieran pactado sociedades independientes en condiciones normales de mercado, Rubio Guerrero (1998:10).

1.1.3 Justificación del problema

El economista y escritor español José Luis Sampedro define globalización como: “constelación de centros con fuerte poder económico y fines lucrativos, unidos por intereses paralelos, cuyas decisiones dominan los mercados mundiales, especialmente los financieros, usando la más avanzada tecnología y aprovechando la ausencia o debilidad de medidas reguladoras y de controles públicos” Sampedro (2002:9)

Con la globalización de los mercados financieros también se han globalizados las normas de control es por eso que en nuestro país se implementa la regulación de precios de transferencia para impedir que las empresas trasladen sus utilidades a otros países lo que afectaría la recaudación del impuesto de renta,

como se indicó anteriormente, la mayor queja de los sujetos que deben tributar bajo esta modalidad es que la norma es en ciertos puntos abusiva al permitir interpretaciones subjetivas por parte de la Administración Tributaria, otro punto que se señalan fuertemente los empresarios es la inconstitucionalidad del artículo número 2 del señalado decreto, el cual indica:

Artículo 2º—Facultades de la Administración. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país².

Para que la recaudación de los impuestos sea justa debe haber una seguridad jurídica, principalmente para el sujeto pasivo, puesto es quien lleva la carga impositiva.

Los cuestionamientos que se presentan en cuanto a la aplicación y legalidad del citado decreto son el justificante necesario para realizar un análisis detallado de los artículos y comprobar si los mismos cumplen con el marco de legalidad necesario para no dejar en indefensión a ninguna de las partes actoras.

² Decreto N° 37898-H

1.2 REDACCIÓN DEL PROBLEMA CENTRAL

¿Las definiciones técnicas referenciadas en el decreto 37898-h sobre precios de transferencia, pueden ser interpretadas con cierto grado de subjetividad por parte de la Dirección General de Tributación?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

EN ESTE CASO SE LE HIZO LA CONSULTA AL TUTOR DE LA TESIS Y NO RECOMIENDA HACERLE CAMBIOS AL OBJETIVO GENERAL

1.3.1 Objetivo general

Comprender la aplicación del decreto 37898-H donde se reglamenta la figura de “PRECIOS DE TRANSFERENCIA” para determinar si la dirección general de tributación está realizando la interpretación idónea de las normas técnicas que se incluyen en el decreto y que se aplican al impuesto sobre la renta.

1.3.2 Objetivos específicos

- 1) Establecer los antecedentes sobre precios de transferencia.
- 2) Identificar los conceptos relevantes sobre precios de transferencia.
- 3) Manejar el proceso del decreto 37898-H por parte de la Dirección General de Tributación.

1.4 Alcances y Limitaciones

1.4.1 Alcances

Para que el proyecto tenga un alcance general en primera instancia se analizará de acuerdo con la perspectiva de los sujetos (activo y pasivo) que intervienen activamente alrededor de la figura de precios de transferencia, primeramente se revisará la forma en que la Dirección General de Tributación aplica la normativa del decreto 37898-h el análisis jurídico de cada artículo le brindará un documento de consulta a esta institución con señalamientos concretos, esto con la finalidad de que se analice si la aplicación de la normativa está dentro de un razonamiento lógico y de que no cae en criterios subjetivos por parte del área fiscalizadora, que puedan perjudicar los intereses del contribuyente y por ende exponer a la administración tributaria a litigios o recursos administrativos.

En cuanto al contribuyente, que tenga que realizar su declaración de renta bajo la modalidad de precios de transferencia, la investigación lo dotará de una herramienta de consulta que lo oriente en la interpretación tanto de los conceptos técnicos como jurídicos, otro aspecto relevante al que tendrá alcance el contribuyente es a los señalamientos de posibles vicios de inconstitucionalidad que presente la redacción de los artículos del mismo.

El derecho tributario es una especialización con pocos exponentes en el país es por eso que este proyecto de investigación le servirá de referencia tanto a

abogados como estudiantes de derecho y público en general, si tienen la necesidad de profundizar en un tema tan particular como es el de los tributos, uno de los objetivos de este trabajo es que la redacción del mismo sea de fácil interpretación por los futuros profesionales.

1.4.2 Limitaciones

El artículo 117 del código de normas y procedimientos tributarios le da un carácter de confidencialidad a la información que se tramita en la Dirección General de Tributación, prohibición que será uno de los mayores limitantes para el trabajo de investigación, también los datos financieros que suministren las empresas serán de forma macro lo que en algún momento incidirá en los datos estadísticos de soporte y se perderá algo de exactitud, el decreto 37989-H fue publicado en gaceta el 13-9-2013 por lo que su aplicación es de reciente data y aún los tribunales especializados no han generado la suficiente jurisprudencia por lo que se tendrá que trabajar con los pocos fallos que se hayan dictado del 2013 a la fecha, otro aspecto que se debe considerar como un factor negativo es la poca bibliografía nacional respecto el análisis de este tema, por lo que se deberá recurrir al derecho comparado con el limitante de que no todas las administraciones tributarias manejan conceptos similares en cuanto a sus tributos.

Artículo 117.- Carácter confidencial de las informaciones.

Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la

cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona, debidamente autorizada por aquel, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones.

La prohibición que señala este artículo no impide la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes.

Tampoco impide el secreto de las declaraciones, la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas.

Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras³.

³ Código de Normas y Procedimientos Tributarios

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 EL CONTEXTO HISTÓRICO

2.1.1 Antecedentes internacionales sobre precios de transferencia

Como se ha mencionado, la figura de precios de transferencia nace en Europa y el primer país en utilizar esta normativa fue La Gran Bretaña en 1915, de hecho que es el derecho anglo-sajón el que acuña la frase de “arm’s length” o principio de libre concurrencia, el cual es utilizado en el tratamiento de la figura de precios de transferencia, la ley de Finanzas inglesa de ese tiempo lo que pretendía era proteger al fisco he indicaba que si una empresa del Reino Unido negociaba con una empresa extranjera con la cual mantuviera un vínculo de subordinación el impuesto se pagaría en el Reino Unido y no donde lo fijara la empresa extranjera, en nuestro continente el primer país en establecer normativa sobre precios de transferencia fue los Estados Unidos de Norte América en el año de 1917, posteriormente Argentina en 1935 y en nuestro país el primer esbozo de norma que se refiriere estrictamente a precios de transferencia se dio en el año 2003 en la norma interpretativa 20-03 promulgada por la dirección general de tributación.

Es importante aclarar, que la definición de precios de transferencia queda sujeta al campo o materia que lo esté interpretando y más adelante se desarrollaran varias conceptos de precios de transferencia pero seguidamente se detalla el concepto neutro de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación

y el Desarrollo Económico por sus siglas en ingles OCDE, este concepto neutro es muy importante debido a que las empresas vinculadas deben tener defensa en caso de una doble imposición tributaria de las diferentes jurisdicciones donde estén operando, OCDE (2003:13):

“Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas”

2.1.2 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

Como se ha indicado la mayor fuente de ingresos del estado costarricense son sus tributos, también se ha indicado que hay una serie de leyes que protegen este ingreso y que sancionan al contribuyente que evade su responsabilidad tributaria, lógicamente las empresas principalmente a las que su capacidad económica les permite tratan de tributar estrictamente lo que pide la ley, inclusive buscan dentro de los vacíos legales normativas que les permitan tributar menos pero sin infringir la ley.

En su afán de generar mayores utilidades las grandes empresas, principalmente, las multinacionales crearon prácticas financiero contables que les permitió trasladar bienes, servicio, activos, entre algunos países donde las cargas impositivas eran menores, países catalogados como paraísos fiscales o países no cooperantes , a raíz de estas prácticas de uso global en Europa a finales del siglo XIX se crearon las primeras directrices, del tratamiento contable que se le debía dar a esta práctica, que se le llamó “precios de transferencia” estas directrices fueron emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y eran de

acatamiento obligatorio para los países miembros, algunos países no miembros pero faltos de normativa interna adoptaron estas directrices a sus leyes fiscales, como fue el caso de nuestro país con el decreto 37898-H que regula la figura de precios de transferencia.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico por sus siglas en inglés OCDE con sede en París Francia nace primeramente en 1948 como la Organización para la Cooperación Económica Europea y su propósito era dirigir el plan Marshall que era un paquete de ayudas financieras de Estados Unidos hacia los países de Europa después de terminada la segunda guerra mundial, mucho de lo que perseguía el plan Marshall era una economía robusta y unidad de Europa situación que llegó a su pináculo con la formación de la Unión Europea y sus mercados comunes, unir economías desiguales es un reto y en 1961 nace la OCDE esto con la idea de seguir fortaleciendo el éxito obtenido por la OCEE, parte de las funciones de la nueva organización era emitir directrices comunes que permitieran que las prácticas económicas y financieras tuvieran pesos y contrapesos para evitar que economías grandes y más dinámicas no tomaran ventajas de economías o más pequeñas o menos versátiles, principalmente con el fenómeno de la globalización.

Actualmente, la OCDE cuenta con 30 países miembros, 24 no miembros y 50 países comprometidos, es decir utilizan sus normativas pero no de forma vinculante, en el caso de nuestro continente solamente son miembros Chile, Canadá, México y Estados Unidos, y por adhesión se encuentra Costa Rica y Colombia, según fuentes de la organización los países que representan el 80% del comercio mundial están representados en la misma por lo que la importancia de sus

políticas es cada vez más relevante para todos los países que mantienen vínculos comerciales, de ahí que uno de los pilares principales de esta organización sea “ liberalizar progresivamente los movimientos de capitales y de servicios, los países miembros se comprometen a aplicar los principios de liberación, no discriminación, trato racional y trato equivalente; “OCDE.org”.

Como se comentó dentro de las obligaciones de esta Organización está el crear o enunciar directrices que sirvan para darle tratamiento contable y fiscal a ciertas políticas comerciales dentro de estas se enumeran algunas emitidas en los últimas décadas en relación a la figura de precios de transferencia, Quirós Madrigal (2007:16-17):

En 1978: España introduce el concepto de libre competencia o “arm’s length” en su corriente jurídico fiscal.

En 1979: La publicación de directriz sobre fijación de precios de transferencia y empresas multinacionales.

En 1984: La publicación de directrices para el sector bancario del problema de los ajustes correspondientes de la gestión y los costos de servicio relacionados a precios de transferencia.

En 1992: Se crea normativa en relacionada con el intercambio de información relacionada con los precios de transferencia entre empresas multinacionales.

En 1993: Se elabora conjunto de directrices destinadas a las actividades competentes en materia de intercambio de precios de información entre autoridades fiscales.

En 1995: Se emiten lineamientos que deben regir en materia de precios de

transferencia entre sociedades vinculadas basándose en el principio de libre concurrencia.

En 1998: Se emite reporte sobre competencia fiscal dañina: comprensión sobre los paraísos fiscales y su daño en las economías.

En 1999: La publicación de directrices aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias.

2.1.3 Antecedentes de precios de transferencia en Costa Rica

La figura de precios de transferencia nace a inicios del siglo XX en Europa , en nuestro país se infiere que estos precios de transferencia operaban desde que se instalaron las primeras multinacionales siendo talvez las más influyentes las compañías bananeras y las maquiladoras de textiles, la United Fruit Company llego al país en 1920 y opero por más de 80 años por lo que es lógico pensar que prácticas como precios de transferencia eran utilizadas en su día a día, más si consideramos lo lento que se ajustan nuestros sistemas financieros y jurídicos a los constantes cambios globalizados, la hacienda pública de Costa Rica ha sufrido cambios desde su creación para ir ajustando su estructura a las demandas de estos nuevos retos en el campo tributario, para este estudio consideramos importante reseñar la evolución de la administración tributaria, hasta llegar a crear la subdirección de grandes contribuyentes ente encargado de la aplicación de las normas en cuanto a precios de transferencia.

Hacienda Pública

Debido a nuestra herencia española en Costa Rica no se utiliza propiamente el nombre de actividad financiera y se utiliza como sinónimo HACIENDA PÚBLICA, la cual está conformada por los entes y órganos públicos encargados de administrar el patrimonio público.

Martínez-Carrasco Pignatelli (2014:78) "Hacienda pública La Hacienda Pública está constituida por el conjunto de derechos (de naturaleza pública o privada) y de obligaciones (deudas contraídas) de contenido económico cuya titularidad corresponde a un ente público" (Estado, Comunidad autónoma, Entidades locales e institucionales).

Caracteres de la actividad financiera:

- a) Es una actividad fundamentalmente política, de oportunidad y conveniencia en favor y en pro del bien colectivo público. Es decir, está regida por criterios políticos, debido a que los fines que tratan de satisfacerse y los entes a quienes se atribuye su desarrollo y ejercicio son políticos.
- b) Es una actividad objeto de conocimiento por diferentes disciplinas científicas (Economía, Ciencia Política, Derecho Constitucional, Estadística, Psicología, Ética...), dado que se trata de una realidad que presenta múltiples facetas.

Héctor B. Villegas (1987:46), la actividad financiera se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado.

En Costa Rica la labor de la hacienda pública la tiene asignada el Ministerio de Hacienda, el cual fue fundado en 1825 primeramente como tesorería nacional y en 1948 cambia de Cartera de Economía y Hacienda por el de Ministerio de Economía y Hacienda (hacienda.go.cr" Nuestra Historia", n.d.)

La labor principal de este ministerio es la recaudación y la fiscalización del presupuesto público para lo cual cuenta con un organigrama que incluye 13 programas entre ellos el de precios de transferencia

2.1.4 Dirección General de Tributación

Esta dirección funciona desde 1917, primeramente, con el nombre de Oficina de Tributación Directa y con el paso de los años su nomenclatura se ha venido ajustando para que se mantenga en relación al ámbito económico y tributario del país, a mediados del siglo pasado esta dependencia tenía como nombre Dirección General de Tributación Directa debido a que estaba abocada a dos grandes áreas por saber "Contribución Territorial e impuesto sobre la Renta" mediante el decreto 27146-H del 15-7-98 se cambia el nombre eliminando el condicionante de "Directa" quedando únicamente como DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN esto debido a que el alcance de esta institución debe recaer sobre todos los tributos que la ley disponga.

Mediante el decreto 27278-H, se aprobó una nueva estructura administrativa para esta Dirección y se creó la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes, dependencia que alcanzará gran relevancia en el estudio que se está desarrollando debido a que en un futuro será la encargada de la oficina de

PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Héctor B. Villegas (1987:17) en su curso de finanzas, derecho financiero y tributario define ingreso y gasto público de la siguiente forma:

Ingreso Público

Recursos públicos son los ingresos en la tesorería del estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.

Gasto Público

Son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el estado en virtud de la ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.

Definición de interés publico

1: El servidor público deberá desempeñar sus funciones de modo que satisfagan primordialmente **el interés público, el cual será considerado como la expresión de los intereses individuales coincidentes de los administrados**

Articulo 113 (LGAP)

2.1.5 Artículos 8 y 12 Código de Normas y Procedimientos Tributarios

En el año de 1971 se promulga código de normas y procedimientos tributarios, este cuerpo normativo se utilizó para juzgar conflictos entre la administración tributaria y los contribuyentes cuando se consideraba que

compañías vinculadas estaban utilizando la figura de precios de transferencia para perjudicar al fisco, el principio de realidad económica reseñado en el citado código le permitía a la administración realizar los ajustes necesarios en la base imponible del tributo cuando considerara que el hecho generador hubiera sido modificado por el contribuyente en su beneficio.

“Artículo 8º- Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.

Quando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Quando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.”

“Artículo 12 Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin

perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

A falta de norma específica por varias décadas los conflictos que se relacionaban con precios de transferencia se dilucidaron amparados en los artículos reseñados anteriormente para los presuntos infractores del no pago correcto de los tributos, es claro que esta normativa no era específica para ser utilizada en el tratamiento jurídico de la figura de precios de transferencia, fue así como en el año 2003 se publica por medio de la dirección de tributación la directriz interpretativa 20-03, esto con la finalidad de darle una interpretación más específica a los artículos 8 y 12 ibídem y de esta forma brindarle una mayor certeza jurídica tanto a la administración tributaria como al contribuyente.

2.1.6 Directriz interpretativa 20-2003

El 10 de junio del año 2003 la Dirección General de Tributación emite la directriz denominada “tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal de mercado” el mencionado documento presenta un objetivo principal que indica lo siguiente:

“Lograr una correcta interpretación del artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de modo que se comprendan los ajustes de precios de transferencia entre empresas vinculadas” (directriz 20-03)

En realidad para el contribuyente no hubo una mejora en cuanto a su inseguridad jurídica, debido a que se seguía juzgando la figura de precios de transferencia sin una norma específica, y lo único que resolvía esta directriz era unificar los criterios de aplicación de los mencionados artículos a lo interno de la

dirección general de tributación, esta directriz simplemente seguía manteniendo el criterio de que los artículos 8 y 12 del CNPT facultaba a la administración tributaria a crear la ficción de un precio real en las transacciones de empresas vinculadas cuando se tuviera la certeza que los precios pactados no correspondían a una realidad de mercado, la mencionada directriz le otorgaba la facultad al intérprete para utilizar el principio de libre competencia y de esta forma ignorar la forma jurídica utilizada por las compañías vinculadas partiendo de que la forma jurídica era correcta en su forma pero no en su sustancia, es decir se presumía que las compañías vinculadas pactaban una directriz utilizando una forma jurídica correcta, pero que el fin que se perseguía era otra, lo que perjudica el erario público al determinarse un impuesto menor.

La directriz mencionada sí realizaba avances importantes, en cuanto a la figura de precios de transferencia, al reseñar conceptos específicos como:

- A) Precios de Transferencia
- B) Concepto de partes vinculadas
- C) Principio de libre competencia
- D) Principio de entidades separadas

- E) Que las leyes fiscales se deben interpretar tomando en cuenta su finalidad, su significado económico y los hechos como han sucedido realmente.

Para algunos contribuyentes esta directriz era abusiva y presentaba vicios de inconstitucionalidad, al incluir dentro de su texto normas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con la finalidad de tratar precios de

transferencia, como una norma técnica siendo lo correcto, que esta figura se regulara con una norma específica, la cual cumpliera con todo el bloque de legalidad, en el año 2010 el representante legal de la compañía Nestlé de Costa Rica sociedad anónima presenta una acción de inconstitucionalidad contra la directriz 20-03 la cual fue resuelta por medio del voto . N° 2012004940

2.1.7 voto 2012004940

En los años 2005 y 2006 la compañía Nestle de Costa Rica fue obligada por medio de un estudio de precios de transferencia a realizar un ajuste en la cuota tributaria reportada para estos periodos, esa compañía en su pleno derecho procedió a recurrir primeramente en sede administrativa y luego en sede judicial la mencionada sanción, la sala cuarta del tribunal contencioso administrativo en primera instancia le dio la razón al estado y en la sentencia 43-14-2010 declaró que la directriz 20-03 se debe entender como una norma técnica y que su incorporación a los procedimientos aplicados por el fisco no necesitaba de una norma superior debido a que encuentra su fundamento legal tanto en los artículos 15 y 16 de la ley general de administración pública como en los artículos 8 y 12 del código de normas y procedimientos tributarios, amparado en el principio de doble instancia esta decisión fue recurrida ante la sala constitucional por la compañía Nestlé la que promueve una acción de inconstitucionalidad contra la directriz 20-03.

“Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala Constitucional de Costa Rica, a las catorce horas veintiséis minutos del veintidós de diciembre del dos mil diez, el

accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de la Directriz Interpretativa No. 20-03 denominada Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado, dictada por el Director General de Tributación el día 10 de junio de 2003. Alega que la administración tributaria realizó a su patrocinada un ajuste a la base imponible derivado del estudio de precios de transferencia según el valor normal del mercado para los períodos fiscales 2005 y 2006, al pretender que se cancelen impuestos por ingresos que no fueron recibidos por su empresa. Explica que lo anterior se fundamenta en la citada directriz, y en ese sentido señala que de modo equívoco Tributación Directa afirma que tal disposición permite interpretar los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, esgrime que las normas de precios de transferencia no son normas técnicas, porque facultan a la Tributación Directa a variar un elemento esencial del tributo, como lo es la base imponible, al tener la opción de asignar ingresos brutos, deducciones, créditos de una empresa a otra, incluso en distintas jurisdicciones, además asegura que sobre el tema precios de transferencia no existe regulación legal, y que precisamente los lineamientos para su desarrollo devienen de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la que Costa Rica no ha aprobado y por ello sostiene que no forma parte del marco de legalidad.”

La posición de la contraloría general de la república en representación del estado era que la directriz impugnada no incumplía con los principios constitucionales de legalidad y realidad económica y que el proceso debía ser dirimido por los juzgados especializados (fiscal administrativo o contencioso administrativo) debido a que se trataba de un asunto de mera legalidad.

”- La Procuraduría General de la República rindió el informe para señalar que la acción es inadmisibile por tratarse de un tema de mera legalidad y puntualiza que la Sala Constitucional, por sentencia 14280-2009 de las quince horas y once minutos del nueve de septiembre de dos mil nueve, ha rechazado el conocimiento de acciones en las que se cuestiona la conformidad de una norma reglamentaria con respecto al marco legal de la cual se sostiene deriva su vinculatoriedad. En este mismo sentido, tomando en cuenta la inadmisibilidat de la acción por referirse a cuestiones de mera legalidad, se ha establecido que: ³Si esta Sala pretendiera fiscalizar por medio de la acción de inconstitucionalidad las distintas posibles hipótesis de infracción al principio de legalidad que pueden darse en las instancias administrativas estaría suplantando a los tribunales de esa materia. En consecuencia, si la accionante considera que las normas reglamentarias cuestionadas son ilegales, puede acudir si a bien lo tiene, ante la mencionada jurisdicción contencioso-administrativa a hacer valer sus derechos.”

La posición de la dirección general de tributación, en este caso, es similar a la de la de contraloría general de la república y reafirma su posición al sostener que la directriz impugnada es una norma técnica y que su uso y definición ya ha sido conocido y juzgado por el tribunal contencioso administrativo al ser este un asunto que se refiere al principio de legalidad.

“No hay usurpación de la potestad legislativa y la potestad de dictar reglamentos ejecutivos, por el contrario, se dirige para que los funcionarios tengan una instrucción reglada, y que esta incida de forma sana y justa en la determinación de

la exactitud de la obligación tributaria. No es mediante reglamentación que se puede definir lo anterior, sino que el Código Tributario contempla las directrices como medio legal idóneo para instruir la administración de tributos, que es lo que finalmente pretende dicho acto administrativo. En cuanto a la violación de trámites de integración de los convenios y tratados internacionales al ordenamiento jurídico nacional, estima que si bien las directrices giradas por la OCDE están dirigidas a los países miembros de la organización, son métodos de aplicación internacional que permiten acercarse lo más posible al precio real de mercado, pero debe tomarse en cuenta que, en ningún momento, la directriz impugnada ordena la utilización de dichos métodos; sin embargo, como cualquier método de determinación de costos o ingresos, tan utilizados en los procedimientos de determinación de la exactitud de la obligación tributaria, cualquier operador privado o público podría aplicarlo en forma general, alguno de los métodos de la OCDE, o cualquier otra metodología o protocolo. Sin embargo, cualquier método puede ser desvirtuado por el contribuyente con prueba de descargo, tanto en la vía administrativa como la jurisdiccional. Finalmente, en cuanto al principio de seguridad jurídica creen que la promulgación de la directriz beneficia el principio, en tanto enmarca el plano de interpretación y las metodologías a aplicar para llegar a una interpretación por la realidad económica conforme al artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

La sala constitucional en su resolución final declara sin lugar la acción planteada por la Compañía Nestlé, dándole la razón al estado al indicar que el asunto por resolver es de mera legalidad y que debe ser resuelto en jurisdicción correspondiente, indica la sala que no hay quebranto a los principios señalados por

el accionante, a juicio de la Sala las operaciones vinculadas “son aquellas operaciones económicas que se llevan a cabo entre personas o entidades económicas con una empresa. Es un problema que surge de una realidad que existe en el mundo de las transacciones empresariales, de la universalidad de negocios que operan en una esfera de total libertad, y en las que las diferentes empresas están ligadas formal como informalmente, porque se encuentran vinculadas entre sí económicamente. La directriz en cuestión parte de que si éstas operaciones tienen algún tipo de manipulación artificial, y esta va en detrimento del fisco, permite la aplicación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para establecer que determinadas transacciones responden a un valor de mercado como si se hubiera establecido entre personas o entidades independientes que concurren en libre competencia. Aunque existen diferentes metodologías, para concluir que un precio corresponde a una determinada realidad o no, el problema que se plantea ante la Sala es un tema estrechamente ligado a uno que surge para cualquier operador de derecho que debe aplicar normas que buscan compensar formas de abuso de derecho o que no corresponden a una realidad económica para eludir responsabilidades fiscales”

“Coincide esta Sala con la Procuraduría General de la República y el Ministro de Hacienda que se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento

jurídico”

“Lo que sí está claro para la Sala es que, a pesar de la ausencia de una norma legal que efectivamente incorpore las reglas de la OCDE, pero al ser la técnica un parámetro de la discrecionalidad de la Administración, ésta se encuentra obligada a incorporar toda la técnica al ordenamiento jurídico, razón por la cual, si éstas son receptadas,”

“Ahora bien, pueden presentarse casos en los que la Administración Tributaria considere que la información aportada por el contribuyente en cuanto a su situación tributaria no es cierta o esté incompleta. En tales supuestos, aquella puede aplicar determinados criterios objetivos que le permitan ³presumir con razonabilidad, la verdad real de la cuantía de la deuda, o bien, su inexistencia”

“Conclusión. La Directriz impugnada, no establece ni impone un único método de análisis de precios de transferencia, de manera que, ante la ausencia de ley, la autonomía del derecho tributario permite para determinar el impuesto a pagar recurrir a lo dispuesto por los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de que se pueda admitir \pm otras técnicas-mejores. Lo importante es que la Directriz Interpretativa impugnada no pretende eliminar otros múltiples escenarios que provengan de diferentes formas de organización de empresas, sino que se dirige a los precios de transferencia entre empresas vinculadas. Aun cuando el legislador puede adoptar una determinada técnica o varias para regular un determinado comportamiento de las empresas, o

reconocer las prácticas legales para reducir impuestos, es posible admitir que si se producen roces con la legislación tributaria y con la realidad, ante la ausencia de una ley, le corresponde, en última instancia, al juez dirimir la aplicación correcta de las normas técnicas. De esta manera, en ausencia de legislación en particular, ese hecho no impide que las partes en conflicto puedan presentar sus argumentos, producir la prueba y demostrar la necesidad de aplicar otros criterios que permitan desaplicar la norma técnica que adopta la directriz en cuestión, o de otro método posible, situación que evidentemente hace que la discusión sea un asunto de legalidad ordinaria. Por todo lo expuesto, la acción debe declararse sin lugar, como en efecto se hace.

Por tanto:

Se declara SIN LUGAR la acción. -

De este voto de la sala Constitucional se reseñan y se confirman varias definiciones que marcaran el uso de la figura de precios de transferencia en los años siguientes y que en el año 2013 le darán contenido jurídico al decreto ejecutivo 37898-H que reglamentara el uso de los precios de transferencia en Costa Rica.

2.2 CONTEXTO TEÓRICO CONCEPTUAL

Para la presenta investigación es sumamente importante que se detallen y desarrollen los principales conceptos y principios que alinean la figura de precios de transferencia, al ser esta una figura de reciente data en nuestra legislación hay

conceptos que son propios de otras legislaciones situación que le brinda relevancia a las definiciones que se desarrollarán seguidamente.

Conceptos principales:

- 1) Precios de transferencia
- 2) Partes vinculadas
- 3) Paraíso fiscal
- 4) Principio de libre competencia
- 5) Impuesto a las utilidades : hecho generador, base imponible, base erosionada
- 6) Administración tributaria
- 7) Obligaciones Tributarias
- 8) Principios alrededor de la figura de precios de transferencia
 - a) Principio de capacidad económica
 - b) Principio de legalidad
 - c) Principio de igualdad
 - d) Principio de reserva de ley
 - e) Principio de inocencia
 - f) Principio de gratuidad
 - g) Principio de territorialidad
 - h) Principio de tipicidad
 - i) Principio de buena fe

2.2.1 Precios de Transferencia

Aspecto Doctrinal

Precio

Guillermo Cabanellas De Torres (2008:300):

“valor de una cosa en dinero, cantidad que se pide por ella, prestación esencial del comprador en la compraventa, contraprestación de una obligación”

Transferencia

“paso o conducción de una cosa de un punto a otro, traslado, entrega, cesión, transmisión de la propiedad o de la posesión, remisión de fondos de una cuenta a otra, sea de la misma persona o de diferentes, Cabanellas De Torres (2008:370)

Como se puede apreciar estas definiciones literales no reflejan el contenido amplio que se le otorga a la figura de precios de transferencia, razón por la cual se considera de vital importancia reseñar la figura de precios de transferencias desde varios campos de acción por saber: aspecto doctrinal, aspecto empresarial, aspecto jurídico, aspecto tributario y aspecto jurídico litigante.

Aspecto doctrinal

Doctrinalmente, se podría decir que existe poca literatura sobre este tema, esto debido a que es una figura nueva en el campo del derecho y que está asociada a un área del derecho muy selectiva como lo es el derecho tributario.

El catedrático Rubio Guerrero (1998:10) define precios de transferencia de la

siguiente manera:

Se puede señalar que un precio de transferencia será aquel valor efectivo y real de intercambio (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas como consecuencia de transacciones de bienes reales (físicos o intangibles), financieras o de servicios, y que difieren de los que hubieran pactado sociedades independientes en condiciones normales de mercado.

Rubio Guerrero (1998:10) libro una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de precios de transferencia

Para el doctor García Prats (2001) precios de transferencia responden al siguiente texto:

El precio de transferencia puede definirse como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos:

- (a) una transacción económica valuable, que es
- (b) realizada entre dos partes relacionadas o asociadas.

La ubicación de dichas partes o entidades en diferentes jurisdicciones tributarias determina la necesidad de establecer la atribución de los rendimientos correspondientes a la transacción económica valuable a las partes asociadas, función que desempeña entre otros mecanismos la regulación tributaria de los precios de transferencia. Transacciones típicas incluyen el precio de venta de bienes y derechos, las rentas de arrendamientos y cesiones de bienes y derechos,

los cánones por la transferencia de tecnología, las remuneraciones por prestaciones de servicios, o los rendimientos de cesiones de capital.

En atención a la naturaleza de las entidades asociadas participantes puede distinguirse entre relaciones –o precios de transferencia– intra-societarias o relaciones inter-societarias. Existe una relación intra-societaria cuando la transacción se realiza entre diferentes partes de una misma empresa localizadas en diferentes jurisdicciones tributarias –normalmente, entre establecimientos permanentes de la misma entidad localizados en diferentes territorios, o entre la casa central y un establecimiento permanente de la misma entidad, García Prats (2001:7)

DOCTRINA

Concepto

“Precio de transferencia “es el precio al que se intercambia un bien entre una división de una empresa y otra”. De acuerdo con esta definición que se utiliza en microeconomía, los precios de transferencia existen debido a la necesidad de descentralizar que tiene la gran empresa, (Cijul en Línea)

2.2.2 Aspecto empresarial

Para las empresas, principalmente, multinacionales, precios de transferencia es una práctica financiera contable, según reporte de la firma KPMG de auditorías el 80% de las empresas del mundo rigen sus hojas contables utilizando las normas NIC (Normas Internacional de Contabilidad) al seguirse esta guía se logra

estandarizar los libros contables lo que le permite a las empresas un optimización en estos procesos, para la empresas que pertenecen a un mismo dueño ya sea persona física o jurídica es normal dictar políticas financieras que les permitan optimizar sus utilidades y en algunos casos éstas políticas podrían atentar contras las normas jurídicas de determinadas administraciones tributarias, para las grandes compañías multinacionales es fácil tomar prácticas que les permitan mover capitales, bienes o servicios a países con cargas tributarias menores lo que, lógicamente representaría una mayor utilidad para la multinacional.

Para las empresas esta sería una práctica contable que se puede realizar solo si hay vinculación y subordinación entre ellas, la figura de vinculación es clave en precios de transferencia de ahí que esta es uno de los puntos medulares en la discusión tanto jurídico como contable de precios de transferencia, como explicamos al inicio para las compañías precios de transferencia sería una práctica contable la cual se regiría por las normas NIC (normas internacionales de contabilidad), la norma NIC 24 es la que hace referencia a la figura de vinculación entre empresas de un mismo dueño o grupo de interés.

La escritora y economista Marlene Aliaga Riquelme en su obra “normas internacionales de contabilidad” (2009:25) hace el siguiente comentario con referente a empresas vinculadas que utilizan la normas NIC “se consideran que existen partes relacionadas cuando una de las compañías involucradas ejerce control y tiene influencia significativa en la toma de decisiones de la otra” continúa indicando la autora “ si al compararse las normas se encuentran que hay una relación existente entre la entidad que informa y sus afiliadas se contabilizan utilizando el método VPP (método del valor patrimonial proporcional o método de

la participación) y aquellas compañías que influyen o son influidas significativamente en la toma de decisiones para la informante”

A continuación se detalla un extracto de la norma NIC 24 que se utiliza contablemente en la figura de precios de transferencia.

NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

“El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas”

“Cuando se hayan producido transacciones entre partes relacionadas, la entidad revelará la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros” así lo indica el "Resumen técnico NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas", (2012).

Al consultarle a los directores financieros de algunas empresas multinacionales con operaciones en el país sobre esta práctica, estos fueron coincidentes en indicar que las compañías no perseguían evadir sus

responsabilidades tributarias en Costa Rica, y que estos movimientos se hacían en respuesta a estrategias de mercado y que inclusive en algunos casos las compañías estaban coincidentes de que con tal de mantener presencia en otros países era necesario mantener algunos márgenes negativos, debido a que en algunos negocios las utilidades por ventas colaterales tales como ventas de repuestos, servicios técnicos y tecnologías permitían obtener ingresos que compensarán los valores negativos del negocio principal.

2.2.3 Aspecto jurídico

Tanto la Sala Primera como la Sala Constitucional han emitido sus criterios en cuanto a la figura de precios de transferencia, ambos criterios son coincidentes en indicar que precios de transferencia es una práctica que se da entre empresas vinculadas y cuya finalidad es el traslado de bienes, servicios y capital a empresas subsidiarias persiguiendo un fin el cual es diferenciar estos precios de lo que sería el precio normal de mercado.

Sala primera

Sentencia número 01365, emitido por la Sala Primera el nueve de octubre del año dos mil trece, redactor Carmen María Escoto Fernández

VII. Los precios de transferencia, se dan entre sociedades relacionadas o vinculadas, cabe mencionar, que uno de los requisitos fundamentales para que surja, es que pertenezcan a un mismo grupo económico y se refiere específicamente a las relaciones comerciales que se dan entre ellas. Diferente es el precio de mercado, el cual se debe entender como el precio que tiene un bien o servicio dentro de un mercado específico, llevado a cabo por empresas independientes o que no están relacionadas. En este sentido, cuando empresas vinculadas, llevan a cabo un negocio jurídico, podría suceder que establezcan los precios de dicha transacción por un monto muy inferior al que en términos normales lo haría con una compañía independiente. Ello afectaría las utilidades, que son justamente gravadas por el impuesto de la renta, lo que ocasionaría un detrimento al fisco; pues recibiría menos dinero del que realmente le corresponde si las empresas vinculadas que están generando lucro modifican el monto de la transacción. En virtud de ello, es que la Administración Tributaria presta especial atención a este tipo de negocios. Para ejemplificar, si una empresa denominada “A” le vende un bien o servicio a otra compañía llamada “B”, ambas vinculadas, con un margen de ganancia mínimo o sin ganancia del todo, la Administración estará facultada para hacer un estudio de este negocio y determinar si realmente el precio en el que A le vendió sus productos a B, es el mismo en el cual hubiese vendido a otra corporación, totalmente independiente, esto último es lo que se conoce como precio de mercado. En consecuencia, lo que se hace es determinar si existe tal diferencia para poder establecer el valor real del bien o servicio, y sea con base en este monto, sobre el cual se deba hacer el cálculo para definir el pago del tributo. Lo anterior, con el fin de evitar, una evasión fiscal.

La resolución número 2012004940 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce.

Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo define precios de transferencia como la cantidad cobrada por una parte de la organización ya sea nacional o extranjera, en sus relaciones comerciales o financieras que ella provee a otra parte de la misma organización. Por lo tanto se puede afirmar, que precios de transferencia son aquellos que pueden producirse entre empresas asociadas (vinculadas) cuando realicen operaciones por precios distintos a los del mercado es un mecanismo principalmente financiero utilizado por los grupos de interés económico para normar y reglar sus complejas operaciones, y solo revisten interés fiscal cuando se logra probar que la operación vinculada no es fruto de la realidad jurídica y comercial de las empresas vinculadas, siendo un medio exclusivo de reducción fiscal.

2.2.4 Aspecto Tributario

Precios de transferencia para las autoridades fiscales de Costa Rica está relacionado estrechamente con la evasión fiscal en la que incurren empresas que están vinculadas entre sí, es tal la importancia que se le ha dado a esta figura que la dirección de general de tributación creó la oficina de precios de transferencia quien tiene a su cargo la fiscalización de las empresas que tienen algún tipo de vínculo y que encajen dentro de la normativa existente ya sea el decreto 37898-

Las disposiciones sobre precios de transferencia, el código de Normas y procedimientos tributarios, la ley 7092 ley sobre el impuesto de la renta y el decreto 18455-H reglamento a la ley de impuesto de la renta.

En el decreto 37898.H se hace referencia a precios de transferencia de la siguiente manera:

II.—Que la estrategia comercial de las operaciones de esos grupos empresariales responde a intereses de diferente índole, entre los cuales se encuentra maximizar sus beneficios económicos consecuente con el ánimo de lucro; sin embargo, en algunos casos, la fijación de precios entre empresas vinculadas, denominados precios de transferencia, podría perseguir otros motivos como trasladar la fuente de la ganancia de una jurisdicción a otra, lo que perjudicaría y erosionaría las bases fiscales de un determinado país.

III. — Respecto del tema de los precios de transferencia, la Contraloría General de la República en el libro denominado “El Sistema Tributario Costarricense”, señala: “Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales

de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias.”

Para Herrero Acosta y Monge. G (2002:30) en su obra “Grandes retos de la Política Tributaria Costarricense” brindan la siguiente definición sobre precios de transferencia:

“Desde el punto de vista comercial, el principal reto surge del hecho de que la mayor parte del comercio internacional tiende a ocurrir en el interior de las subsidiarias de corporaciones transnacionales y no entre empresas independientes. Como resultado, los precios no se establecen en el mercado, sino que son definidos por las mismas corporaciones de acuerdo con sus intereses globales. Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios.”

Aunque Costa Rica no es miembro de la OCDE las normas de precios de transferencia promovidas por esta organización han sido fundamentales para ayudar a redactar nuestra normativa, es por eso importante aportar el criterio de precios de transferencia que se encuentran en las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias” OCDE (2003:3)

11. “Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas. Al os efectos de este Informe, una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital" de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común”

12.” Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Las cuestiones relativas a precios de transferencia surgieron originalmente en las relaciones entre empresas asociadas que actuaban dentro de la misma jurisdicción fiscal.

“ desde el punto de vista de la administración tributaria los precios de transferencia y las normas que los rigen tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo reglas sobre el manejo que se le debe dar a estos precios de transferencia, evitando así verse privada de manera inequitativa de los impuestos que considera tienen derecho dada su

soberanía fiscal. Al permitirse las autoridades fiscales de diversos países revisar y objetar los valores de los bienes y servicios que se fijan, cada una buscará obtener el mayor recaudo de impuestos directos y evitar que las empresas multinacionales trasladen las utilidades a otras regiones con una carga impositiva menor o nula. Por tal razón, los precios de transferencia desde la óptica de la administración tributaria son un mecanismo para que se pague el impuesto en el lugar donde efectivamente se genere” Chavarría Cadena (2013:35).

2.2.5 Aspecto jurídico popular

La actualidad de las finanzas públicas y el diario vivir económico de nuestro país es analizado de forma permanente en diferentes foros especializados y en la prensa en general, el costarricense promedio se preocupa más de estos temas y el alto grado de alfabetización que mantenemos exige que estos foros sean cada vez más asertivos y con mayor grado técnico, es por eso que publicaciones como las de las revistas jurídicas y periódicos especializados como el financiero aportan un enfoque técnico que es importante reseñar para este trabajo de investigación, primeramente se transcribe el concepto y un ejemplo de la figura de precios de transferencia que hace el licenciado Salto Van Der Laat (2013) especialista costarricense en temas tributarios

“Bajo el término **“precios de transferencia”** se hace mención a **las formas de determinación de los precios de bienes y servicios transados entre empresas o personas vinculadas**. En realidad el término se ha simplificado, dado que

verdaderamente hace referencia a las metodologías de cálculo de los precios que se hubiera pactado entre partes no vinculadas”

Ejemplo.

Pensemos en una empresa fabricante de automóviles localizada en Estados Unidos. Esta empresa ha deslocalizado parte de su operación en diversos países: los motores se fabrican en **Japón**, las llantas en **Indonesia**, los componentes tecnológicos en **Alemania** y todo se ensambla en **México**, en donde finalmente se vende el vehículo al consumidor final. Asumamos que en cada país se posee una sociedad u otro vehículo legal apto para llevar a cabo la actividad. Entonces, **la dinámica de los precios de transferencia pretende “vigilar” que los precios a los cuales la sociedad de Japón le venderá el motor a la entidad mexicana sean de mercado**, es decir, sean equivalentes o similares a los que dos entidades no relacionadas estarían transando. **Y en caso de que no sean de mercado, establecer una valoración de cuál debió ser el precio indicado para efectos fiscales.**

La periodista especializada en economía y finanzas Soto Morales (2013) del periódico el financiero hace un aporte muy importante al plantear una serie de preguntas, respecto de cómo se puede analizar este pequeño cuestionario es de gran utilidad para una persona que desconozca del tema y que por alguna situación necesite conceptos básicos sobre esta figura.

Precios de Transferencia

¿Qué son?

Los precios de transferencia son valores a los cuales las empresas vinculadas realizan sus operaciones de ventas u otras transferencias de productos, servicios y propiedades intangibles. Debido a la relación entre dos entidades relacionadas, el precio que se pacta puede ser diferente del que habrían convenido entre empresas independientes.

¿Qué regulan?

Los precios máximos y mínimos a los cuales las empresas pueden comprar bienes y servicios de empresas vinculadas o domiciliadas en refugios fiscales.

¿Cuál es su objetivo?

El propósito de las normas de precios de transferencia es asegurar que las utilidades correspondientes se graven en las jurisdicciones correspondientes.

El aporte de profesionales en el campo de la economía es relevante para seguir entendiendo esta figura de precios de transferencia para los masters Sterloff Charalampidu y Corrales Vega (2006:6) esta transferencia de precios entre empresas vinculadas puede ser hasta arbitraria, es decir el precio del producto

obedecería a un criterio subjetivo y no técnico lo que lógicamente, el concepto de precios de transferencia para estos especialistas sería:

“Las grandes organizaciones están usualmente separadas en divisiones o compañías para el desarrollo de sus actividades. Cada división o compañía es autónoma como unidad y es manejada con libertad de tomar las acciones necesarias para su operación.

Cuando una parte de la organización transfiere bienes, servicios o conocimientos a otra parte de la organización. El precio asociado a esa transacción es llamado precio de transferencia. Este puede ser totalmente arbitrario o incluso medido sin considerar los costos incurridos o las operaciones asociadas que generan valor agregado”

2.2.6 Partes vinculadas

Una de las características principales de la figura de precios de transferencia es que las partes pactantes en el negocio jurídico deben tener algún tipo de vínculo es decir una de las partes o varias de ellas deben mantener un grado de subordinación hacia un ente principal (casa matriz) quién tendrá la potestad de tomar decisiones de forma unilateral y que serán de acatamiento obligatorio para la parte subordinada, jurídicamente a esta relación o vínculo se le determinó como “partes vinculadas” , para la legislación tributaria habrá partes vinculadas si una de las figuras del negocio jurídico ejerce una de las siguientes características sobre la otra parte: control, dirección o capital, no siendo excluyente ninguno de los términos,

es decir pueden estar presentes los tres términos o solamente uno y habrá partes vinculadas.

Aunque es nuestra legislación no reseña los términos casa matriz y sociedad subordinada es importante agregar el aporte que la legislación colombiana hace en este sentido “casa Matriz o controlante puede ser una o más personas naturales o jurídicas, que ejercen control sobre una sociedad subordinada.

Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria” Chavarría Cadena (2013:37)

Según el diccionario jurídico elemental de Cabanellas De Torres (2008:388) vinculo es un nexo, por lo que se podría afirmar que partes vinculadas son partes que guardan algún tipo de ello.

Vinculo: atadura, lazo, nexo, para Escriche, la unión y sujeción de los bienes al perpetuo dominio de alguna familia con prohibición de enajenarlos. Relación o parentesco entre el hombre y la mujer por razón de su casamiento.

El artículo 4 del decreto 37898-H brinda una lista taxativa de lo que la jurisdicción tributara costarricense interpretaría como partes vinculadas, posteriormente este artículo y su contenido serán analizados a profundidad por lo que en este apartado únicamente señalaremos la definición de vinculación:

“se consideran partes vinculadas las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica y aquellas también residentes en el exterior, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos contribuyentes, o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio”

La Sala Constitucional brinda el siguiente criterio en cuanto la figura de partes vinculadas en precios de transferencia.

“Sobre las operaciones entre empresas vinculadas. A juicio de la Sala las operaciones vinculadas son aquellas operaciones económicas que se llevan a cabo entre personas o entidades económicas con sus socios, administradores, y otras personas que de algún modo estén relacionadas con una empresa. Es un problema que surge de una realidad que existe en el mundo de las transacciones empresariales, de la universalidad de negocios que operan en una esfera de total libertad, y en las que las diferentes empresas están ligadas formal como informalmente, porque se encuentran vinculadas entre sí económicamente”

La Resolución número 2012004940 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce.

La mayoría de los juristas independientes consultados indican que la

interpretación que le brinda la Dirección General de Tributación es demasiado amplia y que no tiene una delimitación clara, cuando se analice el artículo 4 del decreto 37898-H en contraposición de los principios rectores del derecho tributario se harán los señalamientos necesarios para ubicar todas las posiciones que convergen alrededor de esta definición.

2.2.7 Paraíso Fiscal

Para las empresas multinacionales que quieren sacar provecho de la figura de precios de transferencia es indispensable reflejar sus operaciones en países con cargas impositivas menores o inexistentes, organizaciones mundiales como la OCDE han ubicados estas jurisdicciones fiscales y mantienen una lista que se actualiza anualmente, a estos países en décadas pasadas se les conocía como paraísos fiscales, pero recientemente para no debilitar las relaciones internacionales entre naciones se cambió el término a “país no cooperante” para la OCDE hay cuatro características que se deben cumplir para calificar como país no cooperante estas serían: "Lista de paraísos fiscales, según la OCDE", (2016)

1-Si la jurisdicción **no impone impuestos** o estos son solo nominales.

La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si imponer impuestos directos, si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal.

2-Si hay **falta de transparencia**.

3-Si las leyes o las prácticas administrativas **no permiten el intercambio de información** para propósitos fiscales con otros países con relación en contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.

4-Si se permite a los **no residentes beneficiarse de rebajas impositivas**, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

2.2.8 Principio de libre competencia

Para la presente investigación se entenderán como conceptos sinónimos los siguientes términos “principio de libre competencia” “principio de plena competencia” “principio de libre concurrencia” “principio arm’s length”.

Sobre este tema se debe indicar que el principio de libre competencia se originó en Inglaterra y la idea principal del derecho anglosajón era poner en igualdad de condiciones a dos partes en litigio, inicialmente el termino se acuña en la época medieval para equipar en armas a dos contendientes en duelo y que la lucha fuese lo más justa posible, posteriormente el concepto pasa a ser utilizado por el derecho inglés para evitar que una de las partes contratantes en un contrato sacara ventaja de una parte más débil.

El diccionario jurídico Black's Law Dictionary (2016) lo define así:

“Arms’-length: adj. Of or relating to dealings between two parties who are not related or not on close terms and who are presumed to have roughly equal bargaining power.”

“El principio *Arms’-Length Principle* (ALP) se concreta por tanto en la exigencia de que las partes de una transacción estén en las mismas condiciones y tengan el mismo poder de negociación para asegurar un trato justo.”

Se puede encontrar en frases como esta:

All the transactions executed between the Parties have been executed on an arms’ length basis.

Que podría traducirse, como:

Todas las operaciones entre las Partes se han llevado a cabo en condiciones de igualdad.

Su traducción más frecuente, por tanto, sería «en condiciones de igualdad», pero también se puede traducir por otras expresiones similares, como «en condiciones de mercado» o «en condiciones de plena competencia».

En la legislación de Costa Rica este principio de libre competencia primeramente se consignó en la directriz interpretativa 20-03 emitida por la dirección general de tributación directa en el año 2010, posteriormente en el año 2013 con la

promulgación del decreto 37898-H por parte de la Presidencia de la Republica el principio de libre competencia queda regulado en el artículo 1 del presente decreto.

“Artículo 1º—Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Decreto”

Como se ha reseñado en páginas anteriores la mayoría de la normativa relacionada con precios de transferencia tiene su fundamento técnico en las disposiciones emitidas por la Organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) y en el caso del principio de libre competencia o “Arm’s length” como se reseña en la normativa de esta organización esta detallado en el artículo 9 del modelo de convenio fiscal para precios de transferencia específicamente en las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias OCDE (2013:25).

Artículo 9 OCDE:

"Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia."

El principio de libre competencia le da la potestad a la administración tributaria para realizar un análisis de comparabilidad y comparar las operaciones entre una casa matriz y sus subsidiarias con el fin de analizar si el resultado de la operaciones realizadas es similar al resultado que se hubiese obtenido si esta misma operación se hubiese llevado a cabo con una compañía sin vínculos, los métodos técnicos utilizados internacionalmente están regulados por la OCDE y en el caso de Costa Rica están regulados en el artículo 6 del decreto 37898- H. esto métodos se analizarán en el capítulo 4 de esta investigación por lo que seguidamente solo se mencionarán: método del precio comparable no controlado, método del costo adicionado, método del precio de reventa, método de la partición de utilidades y método del margen neto de la transacción.

2.2.9 Impuesto a las utilidades

El impuesto de la utilidades son obligaciones dinerarias que deben cumplir cualquier persona física o jurídica que realice una actividad lucrativa dentro del territorio nacional en un determinado lapso al que se le designa como periodo fiscal

que generalmente, va del 1° de octubre al 30 de septiembre del año siguiente al inicio del conteo de los días, esta imposición contributiva tiene su fundamento constitucional en el artículo 18 de la carta magna:

“Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”

El artículo 11 del código de normas y procedimientos tributarios es el que le da fundamento legal a esta carga impositiva:

“Artículo 11: La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”

Una definición más amplia y doctrinal de obligación tributaria es la que nos brinda el jurista Villegas Héctor B. (1987:67) en su obra indica: “la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada”

El decreto 37898.H en el párrafo segundo de su artículo 1 señala que esta normativa de precios de transferencia es obligatoria para los contribuyentes del impuesto de renta, impuesto que está regulado en la ley 7092 del 21 de abril de

1988 y en el decreto 18455 (reglamento a la ley de impuesto sobre la renta).

Indica el doctor Torrealba Navas (2009:9) en su obra señala que este impuesto tiene tres características fundamentales:

1. Es de carácter cedular
2. Se basa en el concepto de renta producto
3. Está basado en un criterio de territorialidad

Explica el jurista que el sistema cedular de nuestro país se caracteriza por establecer distintos impuestos según el tipo de renta que se trate, ejemplo que su origen sea producto de la sujeción laboral o de un capital o de ambas actividades (mixta).

Señala el jurista en relación al mismo tema “un impuesto general sobre la renta, llamado “impuesto sobre las utilidades”, que se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, en virtud de sus actividades lucrativas u onerosas. Este impuesto se determina o liquida y se recauda a través del sistema de “auto-declaración-determinación” y pago concomitante.

2.2.10 Hecho generador

El hecho generador del impuesto de renta queda tipificado en el artículo 1 de la ley 7092

Artículo 1 “El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u

ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense”

La sala constitucional en el voto 2197-2 emite el siguiente comentario en cuanto al deber de contribuir con los impuestos:

“lo fundamental legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas: en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”

Para el doctor Torrealba Navas (2009) en su obra Derecho Tributario el hecho generador es: “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta.

Resulta importante en este apartado transcribir la aclaración que nos hace el doctor Torrealba en su misma obra respecto del uso de los conceptos: hecho generador y hecho imponible, indica el jurista “En tanto situación jurídica, esta obligación nace de un presupuesto de hecho que, en la materia tributaria, recibe el nombre de hecho imponible expresión utilizada en el Derecho español o hecho generador expresión utilizada en el Derecho latinoamericano en general”

El jurista Collado Yurita (2007) nos indica que el hecho imponible será el indicador de capacidad económica que dará lugar a la imposición tributaria, es decir si no se da el hecho generador no habrá obligación tributaria para el administrado, es importante señalar que el hecho generador también servirá para configurar el

tributo e identificará la especie y el género del mismo, es decir, primero se verá si es impuesto, tasa o contribución especial y seguidamente el género.

Ambos juristas coinciden al indicar que la definición de la ley general tributaria española ayuda a enriquecer las definiciones que se consignan en los artículos 31 y 32 del código de normas y procedimientos tributarios

“artículo 20 apartado 1 define el hecho imponible como: “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal “

Código de normas y procedimientos tributarios

Hecho Generador

Artículo 31.- Concepto.

El hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Artículo 32.- Momento en que ocurre el hecho generador.

Se considera ocurrido el hecho generador de la obligación tributaria y existente sus resultados:

- a) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y
- b) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

El hecho generador es la génesis de las obligaciones entre el contribuyente y la hacienda pública pero la importancia de este elemento jurídico va más allá de indicar de forma legal el nacimiento de la obligación tributaria, como se comentó anteriormente, los tributos son determinados en género y especie por el hecho generador, otra característica fundamental del hecho generador es su estructura que identifica tantos elementos subjetivos como objetivos, estos elementos son fundamentales para la relación entre el contribuyente y el estado.

Elemento subjetivo

Está compuesto por los sujetos que participan activamente en la actividad comercial y financiera del país, uno de estos sujetos será el estado en sus diferentes manifestaciones como ente fiscalizador y recaudador, y el otro es el ciudadano en su faceta de contribuyente, ambas figuras van interactuar de forma continua y se vincularán cada vez que la ley lo indique, al estado se le conocerá como el sujeto activo de la relación esto debido a que es quien ejecuta la acción del cobro del tributo, el otro sujeto el contribuyente o sujeto pasivo es quien por vinculación obligatoria por ley deberá pagar el tributo cada vez que una ley así lo disponga.

Elemento objetivo del hecho generador

El elemento objetivo es el componente impersonal del hecho generador, como indica Collado Yurita (2007:187) el elemento objetivo, constituido por el acto o hecho tenido en cuenta por el legislador para configurarlo., en este mismo tenor el doctor Torrealba Navas (2009:248) nos brinda la siguiente definición “es el hecho o comportamiento considerado en sí mismo, sin vinculación personal.

El elemento objetivo está compuesto por cuatro aspectos:

El primero es el aspecto material, este se refiere al objeto o actividad económica que se grava, este aspecto material se puede identificar al plantearse la pregunta

¿Qué grava?

El segundo aspecto sería el aspecto temporal, la primera característica importante de este elemento es que sirve como clasificador del tributos agrupándolos de acuerdo con su hecho generador en tributos periódicos, instantáneos, simples y complejos, la segunda característica es que el elemento temporal está determinado por la ley vigente del tributo y se asociará al nacimiento y exigibilidad del mismo, es importante reseñar que al cumplirse estas dos hipótesis nace la obligación tributaria para el administrado a este momento se identifica como “devengo” de acuerdo con el artículo 21 de la Ley General Tributaria española,

el devengo sería, “ el momento en el que se entiende realizado el hecho generador y se produce el nacimiento de la obligación tributaria., el doctor Torrealba Navas (2009:249) nos brinda el siguiente ejemplo “en los impuestos municipales de patente se grava la actividad económica que se realiza entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de un año determinado con lo cual el periodo fiscal es anual; no obstante, el hecho generador se devenga en el primer día del periodo fiscal, aunque la actividad recién empieza.

Continúa indicando el jurista “el momento del devengo tiene como función determinar la legislación aplicable en el tiempo”

El tercer elemento objetivo del hecho generador es el aspecto espacial, esta característica lo que define es el territorio de aplicación del tributo, en el caso de nuestro país el aspecto espacial delimita los tributos de aplicación estatal y los tributos de las municipalidades el doctor Villegas Héctor B. (1987:249), cuando define el aspecto espacial de la siguiente manera: *“El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante rebitaría que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho imponible o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible.”*

El cuarto es el aspecto cuantitativo, para el jurista Collado Yurrita (2007:188) este expresa la medida con que se realiza el objeto material del presupuesto de hecho del tributo. “Es decir el aspecto cuantitativo mide el aspecto material del hecho generador.

2.2.11 Base imponible

Base imponible

El doctor Torrealba Navas (2009:342) en su libro cita al doctor Sainz de Bujanda quien define base imponible como “distinguía entre base imponible y “parámetro”, entendiendo que este es el género y aquella una especie. Así, el parámetro es una magnitud que hace variar la cuantía del tributo, mientras que la base imponible es un parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios”.

García Suarez (2009:10) define base imponible como “magnitud de dinero, productos o cualquier otro signo que cuantifique el hecho gravado”.

El capítulo cuarto de la ley del impuesto de la renta determina la conformación de la base imponible indicando en su capítulo V la renta bruta como su primer elemento, precisamente la renta bruta es lo que se ve afectada cuando empresas con algún tipo de vínculo declaran menos ingresos al trasladarle un precio menor a sus productos o servicios y por ende percibir un monto menor en sus ingresos brutos, ecuación que alteraría la base liquidable y por ende resultaría en una cuota tributaria menor.

ARTÍCULO 5º.- Renta bruta: La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo, en virtud de las actividades a que se refiere el párrafo tercero del artículo 1º.

La renta bruta de las personas domiciliadas en el país estará formada por el total de los ingresos o beneficios percibidos o devengados durante el período fiscal, provenientes de cualquier fuente costarricense, la explotación o el negocio de bienes inmuebles, la colocación de capitales -sean depósitos, valores u otros-, las actividades empresariales o los certificados de abono tributario creados en la ley No.5162 del 22 de diciembre de 1972 y sus reformas, los cuales reciban las empresas que hayan suscrito un contrato de exportación de productos no tradicionales a terceros mercados, al amparo de la ley No.837, del 20 de diciembre de 1946 y sus reformas, o la ley No.7092, del 21 de abril de 1988 y sus reformas. *(Así reformado el párrafo anterior por el artículo 1º de la ley No.7838 de 5 de octubre de 1998)*

También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley.

Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine, y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Para esos efectos no se considera como incremento del patrimonio, la repatriación de capitales. Para la verificación de estos antecedentes, todo contribuyente obligado a declarar el impuesto sobre la renta deberá acompañar a su declaración anual un estado patrimonial de sus bienes, incluidos sus activos y pasivos, de acuerdo con lo que se disponga en el reglamento de esta ley.

Para los impuestos variables la base imponible es determinante para establecer la obligación correcta al contribuyente, en su obra derecho tributario parte general el doctor Torrealba Navas (2009:341) hace la siguiente aclaración “ estos elementos (los del artículo 5 del CNPT) sin embargo presuponen una distinción previa, a saber la que distingue entre los tributos fijos los tributos variables, en la los primeros la ley establece directamente una suma de impuesto a pagar, que no varía por circunstancias particulares de cada caso concreto. En cambio los tributos variables son los que se determinan mediante dos elementos: BASE Y TIPO, de cuya combinación surge la cuota tributaria”

En su misma obra el señor Torrealba Navas hace una clasificación doctrinal de base imponible la cual es importante reseñar debido a que estas serán utilizadas de acuerdo al ámbito financiero en que se esté grabando una actividad lucrativa que sea susceptible al impuesto de renta (2009:342, 343, 344)

- 1: Base imponible bruta o neta
- 2: Base imponible pecuniaria o no pecuniaria
- 3: Base imponibles unitarias o agregadas y desagregadas
- 4: Base imponible principal y subsidiaria
- 5: Bases imponibles complementarias o alternativas

6: Base integra o liquidable

El Tribunal Contencioso Administrativo en su sentencia 00094 del veintiséis de septiembre del dos mil trece, realiza un análisis de la base imponible y su aplicación práctica, la cual se considera de gran utilidad para acentuar lo reseñado hasta el momento sobre este tema:

VI.-

SOBRE LA RENTA NETA Y LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES: En la Ley N° 7092 de veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho, se regula la imposición sobre la renta en nuestro país, estableciendo una serie de impuestos (sistema cedular), entre los cuales se encuentra el que grava las utilidades, aplicado a personas físicas y jurídicas, con ocasión de sus actividades lucrativas, desarrolladas dentro del período fiscal, partiendo del concepto de renta producto. En este sentido, el párrafo primero del artículo 1° de dicha Ley dispone: "Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas."

Ahora bien, se trata de un impuesto sobre la renta neta, lo que significa que la base imponible respecto de la cual habrá de determinarse el monto de la obligación tributaria, se conforma por la diferencia entre la renta bruta, y los gastos útiles y necesarios para producir esa renta. En este sentido el Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución N° 24-2002-P de veinticuatro de enero de dos mil dos señaló: "...la renta debe ser neta, en cualquier caso, se acepta que solo constituye renta aquella riqueza que excede los costos y gastos incurridos para producirla, así como para

mantener la fuente en condiciones productivas, en este orden de ideas, la base imponible, estaría constituida por la diferencia resultante entre los ingresos gravables y los gastos necesarios, por lo que es absolutamente imprescindible ahondar sobre este criterio. Como concepto general puede decirse que del propio principio de causalidad surgen implícitos algunos de los caracteres que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios, estrictamente imprescindibles para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo con el giro del negocio, mantener cierta proporcionalidad, etc."

En igual sentido, el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, en sentencia N° 63-2005, de las diez horas y quince minutos del treinta de mayo de dos mil cinco expuso: "Desde este punto de vista, los gastos y otros conceptos que se pueden deducir, serán todos aquellos que sirvan para precisar y concretar un hecho imponible configurado por el legislador desde el punto de vista genérico, el cual establece los presupuestos de hecho y derecho que quiere afectar, partiendo de un concepto amplio, hasta llegar a un concepto estricto. En la mayoría de los ordenamientos tributarios, según el Derecho Comparado, el impuesto que afecta la renta, ya sea de personas físicas o de sociedades, parte del gravamen de conceptos netos (ingresos netos), pero se arranca en su definición de conceptos brutos (ingresos brutos), a los cuales se les aplican las deducciones, de manera que por exclusión quedan perfilados los ingresos afectos al tributo. Por ello se afirma, que la deducibilidad de los gastos, deriva de la estructura y funcionamiento del impuesto sobre la renta en cada ordenamiento. En tal sentido puede llegarse al concepto de renta líquida gravable, efectuando una serie de deducciones al ingreso bruto de los

sujetos contribuyentes".

Torrealba Navas (2009:343) así, según se indicó antes, es claro que la cuota del impuesto sobre la renta en nuestro ordenamiento jurídico se determina en cada caso teniendo como base, no el monto total de la riqueza obtenida, sino aquella que resulte una vez que han sido deducidos los gastos necesarios para obtenerla, lo que equivale a que la magnitud dineraria es neta, tal y como se dispone en el artículo 14 del mencionado cuerpo normativo "Artículo 14.- Renta imponible. La renta imponible es la renta neta de los contribuyentes que se mencionen en el artículo 2º de esta ley.", y se desarrolla en los numerales 7 y 8 al establecer el concepto de renta neta y los gastos deducibles. Interesa destacar el artículo el primero de los numerales indicado, en cuanto define con claridad el concepto de renta neta manejado en la Ley:

"Artículo 7.-

Renta Neta. La renta neta es el resultado de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, y las otras erogaciones expresamente autorizadas por esta ley, debidamente respaldadas por comprobantes y registradas en la contabilidad. (...)". Ahora bien, si la base del impuesto es la renta neta, tenemos entonces, tal y como se dispone en el precepto citado, que los gastos deducibles son todos aquellos que resulten útiles y necesarios para generar la utilidad, la riqueza o beneficio, es decir, los que se efectúen con el objeto de obtener y mantener ganancias.

Base erosionada

En derecho tributario no hay una normativa que defina o exprese el significado de “base erosionada” este es más bien un término utilizado por los juristas y la administración tributaria para identificar cuando la base imponible ha sido afectada en forma dolosa por el contribuyente aportando datos incorrectos los cuales tiendan a generar una menor cuota tributaria.

En el caso del impuesto de renta su renta bruta o base imponible se vería afectada si el contribuyente utiliza las prácticas de precios de transferencia y le traslada un precio menor al artículo servicio del que realmente le pondría en una venta a un tercero independiente, este menor precio reportado en la renta bruta se reflejaría de forma directa en la cuota tributaria, perjudicando con esto los ingresos del erario público. Se podría inferir “que una base erosionada es aquella base imponible disminuida artificialmente, con el fin de perjudicar al fisco”

2.2.12 Administración tributaria

Como se detalló en páginas anteriores la hacienda pública en Costa Rica es dirigida por la Dirección General de Tributación y está a su vez, es compuesta por varias administraciones tributarias con la finalidad de especializar cada área en un campo específico del ámbito tributario, el artículo 99 del código de normas y procedimientos define administración tributaria de la siguiente forma:

Artículo 99.- Concepto y facultades.

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Las normas generales serán emitidas mediante resolución general y consideradas criterios institucionales. Serán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los actos contrarios a tales normas.

Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga una potestad o facultad a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas, a la Dirección General de Hacienda y a la Dirección General de la Policía de Control Fiscal, en sus ámbitos de competencia.

(Reformado por Ley 9069 de 10 de setiembre de 2012)

Es importante señalar que en el país funcionan cinco tipos de administraciones tributarias entre ellas la de administración de grandes contribuyentes, esta administración tributaria tiene bajo su responsabilidad la fiscalización y el cobro del tributo al menos de 500 empresas establecidas dentro del territorio nacional que están registradas bajo el término de grandes contribuyentes, por su volumen de aporte al erario público, principalmente por el pago del impuesto a las utilidades, dentro de esta administración de grandes

contribuyentes se encuentra registrada la sub dirección de precios de transferencia que tiene a su cargo la fiscalización de estas 500 empresas y sus transacciones entre empresas vinculadas.

2.2.13 Jurisdicción tributaria

La jurisdicción tributaria en Costa Rica está imitada al territorio nacional esto debido a falta de convenios internacionales, actualmente, nuestro país solo tiene convenios con España y acaba de concretar el convenio con Alemania, en materia de precios de transferencia este tipo de convenios se caracterizan por: el intercambio de información con el fin de demostrar si las empresas vinculadas estaban trasladando carga impositiva a países “no cooperantes” y la segunda como prueba el descargo para las partes vinculadas para evitar una doble imposición tributaria, el artículo 106 del código de normas y procedimientos es el fundamento legal para que nuestra administración tributaria pueda intercambiar información con otras administraciones tributarias, lógicamente, el artículo por el momento es de muy poco uso al tener solo dos convenios de este tipo.

Artículo 106 quáter.- Procedimiento para requerir información financiera para el intercambio de información con otras jurisdicciones en virtud de un convenio internacional

Las entidades financieras y cualquier otra ente que aún no han sido catalogadas como financieras que efectúen algún tipo de actividad financiera deberán suministrar a la Administración Tributaria toda la información de sus clientes que sea previsiblemente oportuna para efectos tributarios y se requiera para

la implementación de instrumentos internacionales que contemplen el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.

Para tales efectos, se autoriza a la Administración Tributaria para que traslade la información financiera obtenida a las jurisdicciones con las que tenga instrumentos internacionales vigentes que contemplen el intercambio de la misma en materia tributaria, en cualquiera de sus modalidades.

2.2.14 Obligaciones Tributarias

Las obligaciones para el sujeto pasivo de relación tributaria se dividen en Materiales y Formales, estas obligaciones son de acatamiento obligatorio para los contribuyentes que deben tributar bajo el impuesto de las utilidades.

2.2.15 Deberes materiales

El pago de la deuda tributaria es el único deber material al que deben responder los contribuyentes que están catalogados como usuarios de precios de transferencia.

Para el jurista Montero Piña (1999:155) en su obra se debe entender el pago de la siguiente manera:

“el pago es la ejecución de la prestación debida, que extingue la obligación. Normalmente cuando se hace referencia al pago se piensa en la cancelación de una obligación dineraria que se realiza con la entrega de una suma de dinero adeudada, pero en realidad, cuando se

menciona el pago, se debe pensar en la satisfacción de cualquier clase de prestación y no solamente la dineraria, pues pago equivale a cumplimiento”

El artículo 60 de la ley del impuesto sobre la renta consigna esta obligación de pago para el contribuyente.

ARTÍCULO 60.-Liquidación y pago. El impuesto deberá liquidarse en el momento en que ocurra el hecho generador, y su pago deberá verificarse dentro de los quince primeros días naturales del mes siguiente de sucedido aquel. Los agentes de retención o de percepción, o los representantes de los contribuyentes a que se refiere este título, son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos, multas e intereses que correspondan. El impuesto a que se refiere este título constituye pago único y definitivo a cargo de los beneficiarios en el exterior.

2.2.16 Deberes formales

Los deberes formales son obligaciones de hacer o soportar, la finalidad de estos deberes es cuantificar las obligaciones tributarias del contribuyente el ejemplo más apropiado de estos deberes es la fórmula D-101 “declaración jurada del impuesto sobre la renta”, estos deberes formales se encuentran tipificados en los siguientes cuerpos normativos: ley del impuesto sobre la renta, decreto 18455-H reglamento a la ley de impuesto sobre la renta, código de

normas y procedimientos tributarios, decreto 37898-H disposiciones sobre precios de transferencia y más recientemente en la declaración informativa de precios de transferencia N° DGT-R-44-2016.

Después de la promulgación del decreto 37898-H en el año 2013 todas las empresas designadas por la dirección de tributación como vinculada tendrían que incluir dentro de sus deberes formales tres requerimientos extra los cuales serían:

1. Realizar un estudio sobre precios de transferencia, este nuevo deber formal se desprende del artículo 1 del citado reglamento, posteriormente en el capítulo 4 se desarrollará de forma más amplia este nuevo deber formal.

Artículo 1º—Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Decreto.

2. El contribuyente está obligado a presentar anualmente una “declaración informativa” sobre precios de transferencia, el artículo 8 ibídem recopila los requisitos para este deber formal

Artículo 8. —Declaración informativa. Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos contribuyentes que se encuentren dentro de las dos situaciones siguientes:

- a. Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y
- b. se encuentren clasificados como grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca.

En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a y b de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados residentes en Costa Rica o en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y comprobar si resultan pertinentes, para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia.

Mediante resolución se indicarán las disposiciones generales sobre esta declaración informativa.

La resolución que se consigna en este artículo 8 fue emitida en el año 2016 y es la declaración informativa de precios de transferencia N° DGT-R-44-2016, en esta nueva directriz se consignan en los artículos 1,2 y 3 los deberes

formales para partes vinculadas.

Artículo 1°.-**Declaración anual de precios de transferencia.** Los contribuyentes que se enumeran en el artículo 2° de esta resolución, deberán presentar ante la Dirección General de Tributación, una declaración informativa anual de precios de transferencia conforme al modelo e instrucciones que constan en los anexos 1 y 2 de esta resolución y que forman parte integral de la misma.

Artículo 2°. -**Contribuyentes obligados.** De acuerdo con el artículo 8° del Decreto Ejecutivo 37898-H de 5 de junio de 2013 quedan obligados a presentar la declaración anual, los siguientes contribuyentes del impuesto sobre las utilidades:

1. Todos aquellos clasificados, como "grandes contribuyentes nacionales" o "grandes empresas territoriales", que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas.
2. Todas aquellas empresas acogidas al régimen de zona franca instaurado mediante Ley 7210 de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas.

Artículo 3°. -**Periodicidad.** El plazo para presentar la declaración de precios de transferencia, vence el último día hábil del mes de junio de cada año y comprenderá todas las operaciones realizadas durante el período del impuesto sobre las utilidades que tuviere autorizado el contribuyente, inmediatamente anterior.

A más tardar el último día hábil del mes de junio de 2017 deberán presentarse las declaraciones informativas correspondientes a los periodos 2015 y 2016 de

manera simultánea. Posteriormente, se deberá presentar cada año la declaración que contenga la información del periodo impositivo inmediatamente anterior.

3. Realizar las declaraciones mediante la plataforma virtual creada, específicamente para estos fines.

Por resolución N° DGT-R-33-2015, publicada en La Gaceta N° 161 del 1° de octubre del 2015, todos los contribuyentes del régimen de precios de transferencia, están obligados a utilizar el sistema ATV (Administración Tributaria Virtual).

2.2.17 Principios alrededor de la figura de precios de transferencia

Principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica identifica las manifestaciones de riqueza de los contribuyentes que son objeto de gravamen por parte del estado, este principio se divide en capacidad económica absoluta y capacidad absoluta relativa, la primera identifica la fuente de manifestación de capacidad económica y la segunda identifica la capacidad de contribución del contribuyente.

En el caso de precios de transferencia el principio de capacidad económica ha sido el fundamento jurídico para la interpretación de las diferentes normas que rigen esta figura, primeramente de los artículos 8 y 12 del código de normas y procedimientos tributarios y posteriormente la normativa del decreto 37898-h sobre la aplicación del mencionado principio la Sala primera le ha dado la razón a la

administración tributaria cuando emplea el principio de capacidad económica y se aparta de las figuras jurídicas utilizadas por el contribuyente con el fin de buscar una tributación acorde a la realidad del negocio y no al acto jurídico.

Para una mejor ilustración del principio de capacidad económica se adjunta un extracto de la sentencia: 00617, del veinte de junio del dos mil diez, emitida por la sala primera.

“Con base en ese principio puede consultarse el fallo de esta Sala, no. 1181-F-S1-2009 de las catorce horas cuarenta y ocho minutos del doce de noviembre del dos mil nueve, su principal efecto es permitir, en materia tributaria, la prescindencia de las formas jurídicas o económicas adoptadas por el contribuyente para valorar los hechos desde el punto de vista material, en aquellos casos en que estima que éste busca disminuir el monto del tributo ocultando la realidad material subyacente en el negocio. También, ha señalado: “VI. -

La elusión fiscal strictu sensu, puede ser considerada como la acción del contribuyente que busca el uso indebido e inapropiado de las formas jurídicas que dispone la ley, para reducir o abstraerse de la obligación jurídico tributaria. En estos casos, el sujeto pasivo suscribe actos que en el fondo no constituyen otra cosa que una simulación de un negocio jurídico, cuyo objeto no es el que se encuentra expresado, sino, el de evadir los tributos y reducir su deber contributivo...Es por ello que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad

material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo. Para tal objeto el Fisco cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, cuyo ejercicio, en caso de determinar que las medidas del contribuyente se direccionan en el fondo a reducir la base imponible del impuesto, le permiten hacer un traslado de cargos tributarios, que da inicio a un procedimiento para reajustar la base de cálculo y la tarifa del gravamen. Sobre este principio de realidad económica, esta Sala ha indicado: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aun cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato"

Es lógico inferir que para el fisco el principio de capacidad económica es la herramienta legal que le permite mantenerse al paso de las múltiples figuras

jurídicas utilizadas por los contribuyentes que buscan una menor cuota tributaria.

Es importante reseñar el aporte doctrinal que hace el jurista Collado Yurita en su obra (2007:38) en relación con este principio

“podemos identificar dos significados diferentes del principio de capacidad económica. Por un lado la capacidad económica es el fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y por tanto el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que el art. 31.1 CE establece: con dicho principio se pretende garantizar que solo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, no pudiendo exigirse tributo alguno que no responda a la existencia de dicha capacidad económica. Por otra parte, la capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución”

Principio de legalidad

El principio de legalidad es el limitante para el estado al ejercer su poder de imperio, este principio indica que los sujetos de derecho público podrán actuar únicamente lo que les esté permitido por ley, el artículo 11 de nuestra constitución le brinda el sustento jurídico a este principio

ARTÍCULO 11.-Los funcionarios públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de observar y cumplir esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles la responsabilidad penal por sus actos es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estará sometida

a un procedimiento de evaluación de resultados y rendición de cuentas, con la consecuente responsabilidad personal para los funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas.

Para el jurista Villegas Héctor B. (1987:188) en materia tributaria este principio el que impide que exista un tributo sin previa ley.

“ nullum tributum sine lege” sigue acotando el doctor Villegas sobre este tema “ El principio de legalidad rige asimismo para la determinación tributaria, por cuanto el obligado tiene el derecho de que el estado ejerza la actividad determinativa dentro de los límites que señala la ley. En tal sentido la determinación no es “discrecional”, como a veces se ha dicho, sino reglada”

Principio de igualdad

El principio de igualdad se tipifica en el artículo 33 de nuestra constitución, en el nivel tributario, el principio de igualdad es el que permite que todas las personas contribuyan de forma equitativa y en proporción a sus ingresos , esta realidad se logra materializar mediante una equidad horizontal y una vertical, donde la horizontal la dará un trato igualitario a personas que se encuentren en igualdad de condiciones y la vertical la dará un trato igualitario a personas que se encuentren

en desigualdad de condiciones,

“tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”

ARTÍCULO 33.- Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana.

La sentencia 00516, del ocho de octubre del dos mil catorce, emitido por el tribunal contencioso administrativo, sección II emite el siguiente criterio en relación con el principio de igualdad y su aplicación al derecho tributario.

“La Constitución Política da a los individuos para que sean tratados ante la Ley en forma no discriminatoria, es decir, que los iguales sean tratados como iguales y los desiguales como tales, en materia impositiva, implica que las cargas tributarias deben ser soportadas en forma similar por quienes se encuentren en la misma situación; en forma más gravosa por quienes disfruten de mayor riqueza; y más levemente por aquellas personas con menores ingresos y bienes. Todo lo anterior en cumplimiento del deber expreso contenido en el artículo 18 constitucional, que ordena a todos los costarricenses, en proporción a sus posibilidades, contribuir para los gastos públicos. Respecto del principio de igualdad ante las cargas tributarias, la Sala se pronunció en la sentencia número 1266-95 de las quince horas con treinta y nueve minutos del siete de marzo de mil novecientos noventa y cinco, en los términos siguientes: “... la Sala considera que no ha existido violación al principio de igualdad ante la ley, porque no puede entenderse que la igualdad significa que todos han de ser tratados por igual, con independencia de las posibles diferencias entre los individuos. El principio de igualdad significa que no se pueden introducir

desigualdades discriminatorias, aunque sí desigualdades razonables, justificadas por cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; porque dar un tratamiento similar a situaciones desiguales, conllevaría una mayor desigualdad. Dar un tratamiento diverso a situaciones distintas es compatible con un Estado democrático y social de Derecho, por los valores que éste consagra: Justicia, Libertad, Igualdad, Seguridad Jurídica y Solidaridad. En materia tributaria, la igualdad supone por un lado, el esfuerzo económico de la sociedad pagando impuestos, y por otro, el Estado decidiendo por prioridades las necesidades a satisfacer. La igualdad tributaria implica la intervención sobre las reglas del libre mercado; se trata de un subsistema de normas -normas tributarias- dentro del sistema jurídico... La Constitución faculta al legislador para crear leyes que incorporen el principio de igualdad material fundado en razones objetivas”

Para el jurista Villegas Héctor B. (1987:194) el principio de igualdad aplicado al derecho tributario tiene que darle seguridad al contribuyente de que el impuesto será justo y que su base no tendrá que favorecer y desfavorecer a ninguna persona. “La constitución nacional establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, No se refiere este principio a la igualdad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”

Principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley se consagra en el artículo 121 inciso 13 de nuestra constitución política, de acuerdo a este mandato constitucional el legislador es el único autorizado para “ establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales” se infiere que cualquier impuesto que no sea creado por el poder legislativo sería inconstitucional, dicho principio en el nivel tributario es una protección para el contribuyente debido a que se le garantiza que el tributo responderá exclusivamente a lo dictado por sus representantes en la asamblea legislativa, lo que elimina posiciones arbitrarias por parte de otros poderes de la república.

Recopilando el criterio del escritor Collado Yurita (2007:56):

“como se ha señalado el principio de legalidad ha cumplido históricamente dos funciones. En primer lugar, desde un punto de vista individual, este principio vendría a garantizar la libertad y la propiedad del ciudadano frente al poder público. En segundo término desde una perspectiva más colectiva, o si quiere más democrática, a través del mismo se trataría de garantizar que las grandes decisiones desde el punto de vista fiscal sean tomadas por los representantes de los ciudadanos, realizándose de este modo el principio de auto imposición”

Sentencia 01660 de las quince horas cero minutos del cuatro de mayo del dos mil diez, emitido por el Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI

principio de legalidad tributaria (o de reserva legal), de conformidad con el cual, sólo el legislador puede crear, modificar o extinguir los tributos y sus excepciones, dentro de las cuales se encuentran los beneficios fiscales como el crédito otorgado en la norma de cita. Lo anterior se deriva del artículo 121 inciso 3) de la Carta Magna, así como de los ordinales 5 y 62 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Este principio es uno de los pilares sobre el cual se asienta el sistema tributario costarricense, en el tanto permite dar cumplimiento a una serie de garantías y derechos fundamentales de los particulares, tales como la seguridad jurídica, la no confiscación y se tutela el derecho a la propiedad privada. No cabe duda que, en aplicación de la legalidad y seguridad jurídica, resulta imprescindible que el particular pueda conocer, con anterioridad, las consecuencias fiscales de su actuar. Así las cosas, el juez está llamado, de manera especial, a observar el estricto cumplimiento de este principio, no sólo en resguardo de los derechos de los particulares, sino también del interés público, en la medida en que contar con un esquema impositivo garante de la legalidad tributaria es una de las bases de un Estado Social y Democrático de Derecho, al promover

Principio de territorialidad

Para la administración tributaria el principio de “territorialidad” es esencial para proteger los tributos que se generen de fuente costarricense principalmente los impuestos que se deban tributar atendiendo el impuesto de renta, el hecho generador de dicho impuesto contempla la territorialidad como un elemento de su aspecto espacial

“Respecto del aspecto espacial del elemento objetivo el doctor Torrealba Navas (2009:94) indica que el concepto esencial es que solo configuran el hecho generador aquellas rentas de fuente costarricense.

Se trata de la aplicación del llamado criterio de “territorialidad” en sentido estricto que significa que el hecho generador se configura solo si su elemento objetivo se desarrolla dentro del territorio del ente impositor. En nuestro caso, dentro del territorio costarricense”.

Para el impuesto de renta la regulación jurídica de este principio se materializa en los artículos 2 y 5 del reglamento a la ley de impuesto sobre la renta.

En el siguiente extracto de la sentencia: 00123, fecha veinte de noviembre del dos mil doce, emitido por el Tribunal Contencioso Administrativo, sección IV, se detalla el principio de territorialidad y su aplicación práctica para el impuesto de renta.

“Nuestro país mantiene el concepto de renta territorial, según se desprende del artículo de la Ley de Impuesto sobre la renta supracitado, en el entendido de que la territorialidad del tributo no se agota en la mera referencia geográfica al territorio nacional, (dado que un criterio tan restrictivo facilitaría la elusión de obligaciones tributarias) sino que debe vincularse a la estructura económica del sujeto y en el entendido de que la renta será gravable en el país de ubicación de la actividad generadora de la misma y no en aquel en donde se encuentre la persona física o jurídica que la contrata o paga. De esta forma, lo relevante será que el servicio sea prestado en nuestro territorio, independientemente de que el destinatario o

contratante del mismo se encuentre en otro país. En este orden de ideas, se trasciende de la consideración del territorio de origen de los recursos que se paguen, dado que la relevancia la obtendrá el que la actividad generadora de la renta obtenida sea realizada en Costa Rica, dado que esto será lo que le imprimirá su carácter territorial. En este sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en su voto 475-2011 de 7 de abril de 2011, indicó: "*...el numeral 1° de la LIR, impone un elemento objetivo a las actividades sujetas a dicho gravamen, a saber, el principio de territorialidad, el cual se fundamenta en el concepto de fuente costarricense. En ese sentido, se entiende por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional. (Consúltese voto no. 617 de las 9 horas 10 minutos del 20 de mayo de 2010). Adicionalmente, ha señalado esta Sala, que para su correcta interpretación han de valorarse las circunstancias en las que se originan los ingresos (Véase voto no. 945 de 10 horas del 7 de diciembre de 2005)...*" En razón de lo anterior, una correcta interpretación del principio de territorialidad requiere de la valoración de las circunstancias en las que se producen los ingresos, con base en el hecho generador del tributo. Lo anterior, con base en el contenido del elemento objetivo espacial señalado en la norma de cita que así lo determina y que de manera implícita dispondría la no sujeción de renta genera extraterritorialmente"

Principio de no confiscatoriedad

Este principio deriva de los artículos 40 y 45 de la constitución política,

básicamente este principio impide que los tributos creados por el estado sean una carga impositiva tan fuerte que dejen en indefensión al contribuyente.

ARTÍCULO 40.- Nadie será sometido a tratamientos crueles o degradantes ni a penas perpetuas, ni a la pena de confiscación. Toda declaración obtenida por medio de violencia será nula.

ARTÍCULO 45.- La propiedad es inviolable; a nadie puede privarse de la suya si no es por interés público legalmente comprobado, previa indemnización conforme a la ley. En caso de guerra o conmoción interior, no es indispensable que la indemnización sea previa. Sin embargo, el pago correspondiente se hará a más tardar dos años después de concluido el estado de emergencia.

Por motivos de necesidad pública podrá la Asamblea Legislativa, mediante el voto de los dos tercios de la totalidad de sus miembros, imponer a la propiedad limitaciones de interés social.

El jurista Villegas Héctor B. (1987) hace el siguiente comentario referente a este principio

“La constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación. La tributación no puede por vía indirecta, hacer ilusorias tales garantías constitucionales, la Corte Suprema nacional ha desarrollado con amplitud la teoría de las contribuciones no pueden ser confiscatorias.

Ha sostenido el alto tribunal que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

La corte ha establecido un límite de un 33% como tope de validez constitucional de ciertos tributos” Villegas Héctor B. (1987:197).

El mismo tenor el jurista Queralt Juan Martín (2002:59) en su obra el derecho tributario hace el siguiente aporte sobre el principio de no confiscatoriedad, al que se le ha prestado escasa atención doctrinal , como ha señalado LASARTE, un límite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta.

La jurisprudencia emitida por la sala constitucional y citada en la sentencia 05013 del doce de mayo del dos mil catorce, hace el siguiente aporte con referente a la magnitud que deben tener los tributos en el patrimonio del contribuyente:

“Sobre el argumento de que el tributo es confiscatorio: El estado puede tomar parte proporcional de la renta que genera el particular, para sufragar sus gastos, pero siempre que no llegue a anular la propiedad como tal, como sería el caso de que el tributo absorba totalmente la renta. Si la Constitución protege el derecho de propiedad al patrimonio integral, no se puede reconocer y admitir que otras disposiciones lo destruyan. Así, para ser constitucionales, los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales, la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación, por lo que no se puede permitir una medida de Tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado. El impuesto es un medio de política

económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas (...) Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluto; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente, o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán, lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. En el presente caso, el tope establecido por artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, a juicio de la Sala no resulta confiscatorio, ya que el gravamen no pasa del cinco por mil de ingresos por intereses y comisiones, porcentaje que no se estima sustancial, no anula la actividad ni la desalienta, el impuesto resulta normal y proporcionado" (voto 5749-93).

Principio de inocencia

Para la investigación en desarrollo será de mucha relevancia el principio de inocencia en contra posición de los principios rectores del derecho tributario, en el capítulo 4 se desarrollará con más detalle este conflicto de normas en relación con

la figura de precios de transferencia.

Principio de inocencia

ARTÍCULO 39.- A nadie se hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad.

No constituyen violación a este artículo o a los dos anteriores, el apremio corporal en materia civil o de trabajo o las detenciones que pudieren decretarse en las insolvencias, quiebras o concursos de acreedores.

La sala tercera en la sentencia 01018 del día trece de octubre del dos mil seis, hace un análisis doctrinario del principio de inocencia "in dubio pro reo".

"En estas circunstancias, lo que demanda el sistema penal, en un Estado Democrático como el nuestro, es la aplicación del **in dubio pro reo**. Con respecto a esto, la Sala ya se ha pronunciado, con el siguiente criterio "...*“La culpa y no la inocencia debe ser demostrada; y es la prueba de la culpa –y no de la inocencia, que se presume desde el principio- la que forma el objeto del juicio. Este principio fundamental de civilidad es el fruto de una opción garantista a favor de la tutela de la inmunidad de los inocentes incluso al precio de la impunidad de algún culpable [...] En consecuencia -si es verdad que los derechos de los ciudadanos están amenazados no sólo por los delitos sino también por las penas arbitrarias- la presunción de inocencia no es solo ... garantía de libertad y de verdad, sino también una garantía de seguridad o si se quiere de defensa social: de esa ‘seguridad’*

específica ofrecida por el estado de derecho y que se expresa en la confianza de los ciudadanos en la justicia; y de esa específica 'defensa' que se ofrece a estos frente al arbitrio punitivo [...]" Ferrajoli, Luigi. Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal. Madrid. Editorial Trotta, 1995. p.549. El principio in dubio pro reo tiene su fuente de origen en el principio de inocencia y es una regla específica que obliga a absolver en caso de dudas razonables insuperables, pues la condena solo puede basarse en la certeza -necesaria demostración de culpabilidad, numeral 39 de la Constitución Política-. Sin embargo, la certeza puede no alcanzarse por la existencia de una duda, o por insuficiencia de pruebas... la Sala ha sostenido el criterio de que la insuficiencia de pruebas no es un supuesto de aplicación del principio in dubio pro reo sino de absolutoria por esa razón –y por ende en aplicación del principio de inocencia- y que sólo la duda da lugar a la aplicación del principio in dubio pro reo," (Sala Tercera, resolución N° 2005-1324 de las nueve horas cuarenta y cinco minutos del dieciocho de noviembre del dos mil cinco)."

Principio de gratuidad

En Costa Rica el acceso a la justicia es gratuito esto con la finalidad de que el ciudadano no quede en desventaja ante un eventual proceso jurídico sin importar su condición económica, el principio de gratuidad se recopila en varias de los códigos que regulan nuestras leyes, un ejemplo de esto es el artículo N° 7 del código de familia;

Artículo 7: Asistencia legal. Para hacer valer los derechos consignados en este Código, quienes carecieren de asistencia legal y de recursos económicos para

pagarla, tienen derecho a que el Estado se la suministre conforme a la ley.

Para la Sala Constitucional, en su Voto N 21039-10, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica; indica que la gratuidad es:

“...instrumento y concreción de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva (...), a la igualdad de armas procesales y a la asistencia letrada (...), y que no solo consagra una garantía de los intereses de los justiciables, sino también de los intereses generales de la justicia, ya que tiende a asegurar los principios de contradicción e igualdad procesal entre las partes y a facilitar así al órgano judicial la búsqueda de una Sentencia ajustada a Derecho y, por ello, indirectamente, coadyuva al ejercicio de la función jurisdiccional...”

Principio de tipicidad

El principio de tipicidad obliga al intérprete a sancionar aquellas conductas previamente definidas en la ley, en materia tributaria este principio está regulado en el artículo 5 del código de normas y procedimientos:

Artículo 5º- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

En relación con tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos.

A continuación se adjunta un extracto de la sentencia 00445 del tribunal contencioso administrativo en relación con el principio de tipicidad se puede extraer que este es un principio que delimita de forma más restrictiva su aplicación en el derecho penal y que en el derecho tributario su aplicación es menos restrictivo.

“Puede afirmarse que el principio de tipicidad constituye un principio fundamental en la responsabilidad disciplinaria, pero no en la misma forma que en ámbito jurídico-penal, ya que los principios "nullum crimen sine lege", "nullum poena sine lege" no tienen la rigidez y exigencia que les caracteriza en el derecho penal sustantivo, por cuanto la actividad sancionatoria de índole penal y la de índole disciplinaria corresponden a campos jurídicos diferentes, y los parámetros de discrecionalidad que son propios del ejercicio de la potestad disciplinaria administrativa son más amplios que los de la potestad sancionatoria penal del Estado. Así, en el derecho penal, en relación con los delitos, toda pena debe estar establecida en la ley con respecto al hecho incriminado, excluyendo, por su

generalidad, toda posibilidad de referencia a los llamados conceptos jurídicos indeterminados, o las cláusulas abiertas o indeterminadas; si la conducta no está plenamente definida no hay pena. En el derecho disciplinario, en razón del fin que persigue, cual es la protección del orden social general, y de la materia que regula, --la disciplina-, la determinación de la infracción disciplinaria es menos exigente que la sanción penal.”

Principio de buena fe

La buena fe es un valor ético y que se transforma en una norma jurídica en el artículo 180 del código de normas y procedimientos tributarios.

Artículo 180.- Presunción de buena fe

La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de ilícitos tributarios

La sala constitucional de Costa Rica en su resolución 2010019820 del veinte seis de noviembre del dos mil diez, determina el significado del principio de buena fe, indicando que este principio priva en los contratos mercantiles de crédito donde el titular del bien (dinero) cede este bien con solo la simple promesa de pago del deudor,

“El principio de buena fe rige a los contratos bancarios y tiene una aplicación continua en su formación, ejecución e interpretación. Incluso, el contrato bancario de crédito es, en esencia, un contrato mercantil en el que se realiza una

transferencia temporal del poder adquisitivo a cambio de una promesa de reembolsar este crédito sumados a sus intereses en un plazo determinado y a la unidad monetaria convenida, que como tal, debe ser pactado libremente entre las partes en el ejercicio de la autonomía de la voluntad y de la libertad contractual que el Derecho de la Constitución garantiza. Así, los bancos comerciales deben concertar este tipo de contratos con personas que les aseguren la devolución del crédito y los intereses señalados”

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

3.1 DELIMITACIÓN PARADIGMÁTICA

Al ser el derecho una ciencia social, esta investigación se guía en el ámbito cambiante de las realidades que rigen y gobiernan una sociedad, el derecho no es un traje a la medida y el aporte continuo de conocimiento hace que esta ciencia que regula la convivencia en sociedad se mantenga en constante evolución con la finalidad de satisfacer tanto al ser humano individual como a la comunidad que lo abriga

En el derecho tributario costarricense hay paradigmas algunos positivos y otros no tanto por lo que la presente investigación que versa sobre la regulación de la figura de precios de transferencia por medio del decreto 37898-H pretende aportar de forma empírica conocimiento fresco al tema con la finalidad de mejorar los paradigmas alrededor de la figura mencionada,

Paradigma

Es un logro científico fundamental, que incluye una teoría y alguna aplicación ejemplar a los resultados de la experimentación y la observación. Constituye un logro abierto que deja aun por hacer todo tipo de investigaciones; es aceptado, en el sentido de que es admitido por un grupo cuyos miembros ya no tratan de rivalizar

o de crear alternativas a él. En cambio, tratan de extenderlo y aplicarlo de una variedad de maneras. Pineda Elia B., Alvarado Eva Luz (1994:5).

3.2 ENFOQUE

El enfoque cualitativo se basa en la observación de los actores de una situación y la descripción como recolección de datos sin medición numérica, pues tiene la finalidad de conocer la realidad, para realizar un análisis bajo ciertas reglas lógicas, partiendo del “patrón cultural” es decir entrevistas abiertas, discusión de grupos, interacción con comunidades en ambientes naturales; también introspección, evaluación de experiencias personales, inspección de historias de vida, análisis de discursos, etc., Pazos Jiménez, Gutiérrez M., (2011:31)

Enfoque cualitativo utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación Hernández Sampieri (2010:7).

El enfoque por utilizar en la investigación en desarrollo será un enfoque cualitativo debido a que la mayoría de la investigación se realizara por medios deductivos y en lugares y ambientes no controlados, la subjetividad en este tipo de investigación es fundamental debido a que se parte de una hipótesis y conforme se avanza en el proceso de recolección de datos la idea inicial tiende a cambiar.

Para mantener la investigación en un proceso dinámico se utilizará la bibliografía tanto física como digital así como la jurisprudencia de los juzgados

especializados en materia tributaria y los votos de la Sala constitucional, como punto de referencia normativa se utilizarán las: leyes, decretos, reglamentos y directrices que regulan la figura de precios de transferencia.

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El fin de este proyecto es la comprensión e interpretación de las diferentes aplicaciones que se le dan a los artículos del decreto 37898-h de precios de transferencia, la idea es detallar el vínculo jurídico entre los contribuyentes y la subdirección de grandes contribuyentes, es por esta razón que esta investigación será descriptiva

Para el escritor, Rodrigo Barrantes Echavarría una investigación descriptiva se define de la siguiente forma “su objetivo central es la descripción del fenómeno. Se sitúa en un primer nivel del conocimiento científico.

Usa la observación, estudios correlacionales y de desarrollo. Barrantes Echavarría, (1999:64).

Por el esquema de esta investigación corresponde utilizar el método de investigación no experimental, esto debido a que se busca obtener respuestas objetivas de todos los sujetos que participen de la misma

Investigación no experimental consiste en la observación de un fenómeno o situación en su contexto natural, sin que intervenga la manipulación de variables

sino que es empírica, para analizarlo después; Pazos Jiménez, Gutiérrez M., (2011:39).

3.4 SUJETOS Y FUENTES DE INFORMACIÓN

El sujeto por investigar de la presente investigación será el director del área de precios de transferencia, de esta oficina que es una dependencia de la subdirección de grandes contribuyentes, las fuentes de información además de las recopilaciones personales serán la doctrina, la normativa y la jurisprudencia.

“los sujetos son todas personas físicas o corporativas que brindaran información. Debe especificarse con claridad cuál es la población o universo (pueden ser uno o varios) y la muestra (si se utilizara) en cada caso; Barrantes Echavarría (1999:92).

3.4.1 Fuentes de información

Además de las recopilaciones personales por medio de entrevistas y encuestas se utilizarán varias fuentes escritas entre ellas el decreto 37898-H, además de los reglamentos y directrices internas de la dirección general de tributación, otra fuentes escrita que será utilizada será las jurisprudencia de los tribunales Fiscal Administrativo y contencioso administrativo, así como los pronunciamientos de la Sala Primera y los votos de la Sala Constitucional, por último se utilizará cualquier otra fuente ya sea escrita o digital que aporte información sobre el tema de precios de transferencia.

3.4.2 Fuentes primarias

Las fuentes primarias son aquellas donde la información se encuentra normalizada y en este caso de la presente investigación la fuente primaria será la jefatura de la oficina de precios de transferencia ubicada en San José, así como sus asesores tanto en el área fiscal como contable.

3.4.3 Fuentes secundarias

Las fuentes secundarias se remiten a la bibliografía y sus referencias, además de informes escritos, normativa vigente, jurisprudencia, doctrina, diferentes trabajos de investigación como tesis, proyectos, tesinas , etc., también como fuente secundaria se contemplan las diferentes consultas digitales por medio de internet,

3.5 MUESTRA

La muestra que se utilizará será un porcentaje del personal técnico de la Dirección General de Tributación específicamente al área de precios de transferencia y de los funcionarios financieros encargados de precios de transferencia en empresas vinculadas, para esta muestra se seleccionarán empresas de San José con una muestra de un 1% de las 500 empresas catalogadas como grandes contribuyentes.

“un subgrupo representativo de la población, idéntico en todos sus extremos, constituye una “muestra” que se pretende sea un reflejo fiel de la población. Es denominada también Unidad de Análisis (UA) y se diferencia de la población solo en el número” Pasos Jiménez y Gutiérrez M. (2011:39).

3.6 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS PARA RECOLECCIÓN DE LA INFORMACIÓN

El instrumento que se utilizará para la recolección de datos será un cuestionario estructurado con lenguaje técnico y que constará de una serie de preguntas dirigida, primeramente, al director de la unidad de precios de transferencia de la dirección general de tributación y posteriormente a los encargados financieros de algunas empresas catalogadas como grandes contribuyentes.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

4.1 EVALUACIÓN DEL DECRETO 37898-H Y SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN.

Con la publicación en la gaceta y entrada en vigencia del decreto ejecutivo 37898-H a partir del 13 de septiembre del año 2013 se esperaba que tanto el contribuyente como la administración tuvieran una norma que regulara de forma más eficiente e imparcial la figura de precios de transferencia, lógicamente la parte débil de la relación jurídica (en este caso el contribuyente) nunca va a estar conforme con ninguna norma que pueda determinar una disminución de su patrimonio, pero el vínculo de sujeción entre el estado y el administrado no es un concurso de simpatía, es una relación que debe ser equilibrada mediante un bloque de legalidad tutelado por los principios constitucionales. No hay ley perfecta pero se espera que luego de un proceso de años de elaboración se obtenga una norma con la suficiente profundidad legal para que las partes que confluyen alrededor de la misma no sientan inseguridad al punto de tener que recurrir su uso mediante los mecanismos legales que el país le provea.

A la fecha el decreto en mención no ha sido impugnado, pero su génesis la directriz interpretativa 20-03 emitida en el año 2003 fue motivo de una serie de reclamos jurídicos, primero en los tribunales administrativo y contencioso y posteriormente en la Sala Constitucional.

Antes de sumergirnos en el análisis de los artículos del decreto 37898 y con fundamento en el principio “nullum tributum sine lege” se analizará voto 492 emitido por la Sala Constitucional en el año 2010, la importancia de este voto radica en que prácticamente lo resuelto por esta sala sirvió de base jurídica a las posteriores regulaciones que se hicieran sobre precios de transferencia, ratificando conceptos utilizados por la Dirección General de Tributación los cuales eran importados de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Al declararse sin lugar la consulta constitucional interpuesta por la compañía Nestlé (reseñada en el capítulo 2.1.7) prácticamente, se le dio carácter de ley a los siguientes términos:

- a) Precios de transferencia como norma técnica
- b) Concepto de partes vinculadas
- c) Principio de libre competencia
- d) Principio de entidades separadas

Esta investigación nos brinda una certeza relativa para indicar que la Sala Constitucional se equivocó al dar por válidos los argumentos interpuestos por el estado, a continuación se brindan las principales razones en los que se fundamenta esta aseveración:

1: La Sala Constitucional fundamentó su análisis sobre precios de transferencia únicamente sobre el principio de legalidad, ignorando el bloque de legalidad que rige el derecho tributario, en este análisis era imperativo que se analizara esta figura

desde los principios de reserva de ley, tipicidad, seguridad jurídica, no confiscatoriedad e igualdad, se desprende del artículo 10 de la Constitución, la obligación de los magistrados de analizar de forma integral una norma para declarar su inconstitucionalidad o no.

2: La Sala Constitucional debía declarar inconstitucional el uso de una norma contable que estuviera descrita en un tratado que no ha seguido el debido proceso de ratificación por el poder legislativo como lo indica el artículo 7 de nuestra Constitución:

ARTÍCULO 7º.- Los tratados públicos, los convenios internacionales y los concordatos, debidamente aprobados por la Asamblea Legislativa, tendrán desde su promulgación o desde el día que ellos designen, autoridad superior a las leyes.

Los tratados públicos y los convenios internacionales referentes a la integridad territorial o la organización política del país, requerirán de la aprobación de la Asamblea Legislativa, por votación no menor de las tres cuartas partes de la totalidad de sus miembros, y la de los dos tercios de los miembros de una Asamblea Constituyente, convocada al efecto.

Como se explicó esta normativa de precios de transferencia proviene de la OCDE y a nuestro criterio se podía poner en marcha su uso por parte de la DGT una vez cumplida la ritualidad exigida por nuestra constitución política,

Estos dos puntos resumen lo que a criterio nuestro fueron los errores principales en que incurrieron los magistrados de la sala constitucional al declarar

sin lugar la consulta interpuesta por la compañía Nestlé.

4.1.1 Compresión de precios de transferencia

En el capítulo 2.1-8 se reseñaron varios conceptos de interpretación de la figura de precios de transferencia, con estas definiciones se espera que para el lector le sea más fácil la comprensión de esta norma utilizada por nuestra administración tributaria, para ayudar a consolidar la idea a continuación se presenta el concepto construido a lo largo de esta investigación así como dos ejemplos del uso de precios de transferencia uno por parte del contribuyente y otro por parte del fisco.

4.1.2 Definición de precios de transferencia del sustentador

“Precios de transferencia será el precio no de mercado que partes vinculadas directamente o indirectamente según la ley lo establezca, le asignan a sus productos, bienes, servicios , créditos, intangibles (royalty), y cualquier otro activo que la ley designe, persiguiendo un fin, financiero contable indeterminado y que posiblemente tendrá repercusiones fiscales”

4.1.3 Ejemplo precios de transferencia contribuyente

La multinacional “Computadoras RQR s. a.” tiene su casa matriz en Costa Rica y a su vez tiene dos subsidiarias una en Panamá registrada como “Computadoras AMP s. a.” y otra en Guatemala registrada como “Computadores

JVQ s.a.” el costo de producir una computadora portátil en Costa Rica es de 500 dólares y se vende a terceros (público y distribuidores locales) en 1000 dólares, el impuesto de renta por pagar en Costa Rica es de un 30% , casa matriz da la orden que el precio de venta a las subsidiarias de Panamá y Guatemala es de 500 dólares, y estas venderán a sus clientes locales la computadora en 1000 dólares, en Panamá el impuesto de renta es de un 10% y en Guatemala es de un 20% en ambos casos las utilidades para las subsidiarias serán mayores, esto al recibir computadoras al precio de producción (500 dólares) y venderlas al precio de mercado normal (1000 dólares) solo que en países con una menor carga impositiva.

Para la casa matriz esto sería una práctica contable aceptable y estaría maximizando sus ingresos al sostener y tributar toda la producción de computadoras bajo un mismo costo de producción pero aumentando sus ganancias con los computadores vendidas, en países con un impuesto de renta menor al de Costa Rica.

Como se mencionó anteriormente, desde la posición empresarial, esta sería una práctica aceptable, debido a que obtendría utilidades al venderle a sus subsidiarias artículos a precio de costo y no de mercado y estas a su vez serían vendidos a precio de venta normal en sus respectivas jurisdicciones fiscales donde la carga impositiva es menor que en Costa Rica.

4.1.4 Ejemplo de precios de transferencia posición DGT

Ahora, si se ve este mismo ejemplo desde la posición del fisco se nota claramente que habría una clara evasión fiscal , debido a que esta compañía estaría

violentando el principio de territorialidad y a su vez estaría erosionando la base imponible del impuesto de renta, al venderle a sus subsidiarias a precios menores que a los que realmente le vendería a un cliente sin ningún grado de vinculación, para Tributación Directa la erosión de la base del tributo se materializaría al ingresar los gastos de toda la producción de las computadoras al rubro de gastos deducibles, pero a la hora de tributar el 30% del impuesto de renta se haría primero sobre las computadoras vendidas en mil dólares y luego sobre las vendidas a las subsidiarias en 500 dólares, esta práctica le significaría un menor ingreso al erario público al tributar en menor cantidad la mencionada empresa de computadoras, para la subdirección de grandes contribuyentes este sería un claro ejemplo, de cómo una empresa local trasfiere utilidades a un país el cual se podría considerar como un “paraíso fiscal” y por ende sería un sujeto idóneo para la aplicación de la normativa de precios de transferencia y de esta forma calcular el impuesto de renta que realmente debería tributar esta compañía al calcularle sus ventas a las subsidiarias utilizando el principio de libre competencia.

4.2 ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA REFERIDOS EN LOS ARTÍCULOS DEL DECRETO 37898-H.

4.2.1 Principio de libre competencia

El principio de libre competencia prácticamente es el núcleo de la figura de precios de transferencia, de este principio emanan la mayoría de las obligaciones para el contribuyente catalogado como usuario de precios de transferencia, como

se explicó en páginas anteriores lo que persigue este principio es que las partes que confluyen en una relación jurídica lo hagan en igualdad de condiciones, de acuerdo con las imposiciones que se recopilan en el texto del artículo 1 del decreto en análisis, se ve claramente que el contribuyente está actuando en una posición de desventaja esto debido a que se le obliga a cumplir con un deber formal que ningún otro contribuyente debe cumplir , este es un estudio de precios de transferencia cuyo costo promedio ronda cerca de 10 mil dólares según nos indican dos de las principales firmas del país, como KPMG y Price Waterhouse.

El contribuyente debe confeccionar y determinar sus registros contables utilizando el principio de entidades separadas, es decir, se le debe demostrar a la Dirección General de Tributación que las operaciones realizadas con empresas subordinadas fueron hechas como si se trataran de empresas independientes, aquí se aprecia claramente como la administración tributaria parte del supuesto que precios de transferencia es un sinónimo de evasión fiscal, ignorando de esta forma los principios de buena fe e inocencia.

Artículo 180 del CNPT Presunción de buena fe

La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria, la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de ilícitos tributarios

El tercer párrafo del artículo 1 del decreto 37898 hace la siguiente indicación:
“Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas

resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto”.

La interpretación de este párrafo es confusa para el contribuyente como se demostrará en el análisis de la encuesta realizada para este fin, en la primera parte del artículo en cuestión se le impone el deber formal al administrado (potestad de la administración) de ajustar sus prácticas contables atendiendo el principio de libre competencia, de aquí se infiere el estudio de precios de transferencia, pero el tercer párrafo indica que la valoración procede solo si hay una menor tributación o diferimiento en el pago del impuesto, es decir se le está imponiendo un deber formal al contribuyente pero el fundamento para esto radica en la suposición de que al tener vinculación las partes se puede dar una menor tributación.

El artículo 16 de la Ley General de Administración Pública indica que los actos administrativos deben ser lógicos es decir estos deben ir concatenados de tal forma que uno sea consecuencia de su antecesor y así sucesivamente.

Artículo 16.-

1. En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a reglas unívocas de la ciencia o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia.
2. El Juez podrá controlar la conformidad con estas reglas no jurídicas de los elementos discrecionales del acto, como si ejerciera contralor de legalidad.

La Real Academia define lógica, de la siguiente forma:

“Modo de pensar y de actuar sensato, de sentido común. Por lógica, este es el mejor camino”

Cabanellas De Torres (2008:232) diccionario jurídico elemental

Lógica: Ciencia de las leyes, modos y formas del pensamiento humano y del conocimiento científico. Evidencia. Naturalidad en los acontecimientos.

De estas definiciones se puede interpretar que el párrafo segundo del artículo 1 del decreto 37898 se ajusta a las necesidades de supervisión de la DGT pero que desde la posición del administrado y fundamentado en el artículo 16 mencionando anteriormente esta redacción no guarda una secuencia lógica y le genera una incertidumbre y un costo al contribuyente.

4.2.2 Norma Técnica

La Dirección General de Tributación definió precios de transferencias como una norma técnica, al consultarle a los funcionarios de esa institución sobre esta definición indicaron “que para ellos eran una regla o norma que se encontrará escrita en un documento que fuese emitido para una autoridad o institución de reconocimiento registrado”.

Norma

Regla de conducta/ precepto/ ley/ criterio o patrón /practica/JURÍDICA. Regla de conducta cuyo fin es el cumplimiento de un principio legal. Para Gierke “la norma jurídica es aquella regla que, según la convicción declarada de una comunidad, debe determinar exteriormente, y de modo incondicionado, la libre voluntad humana”

Técnica

Conjunto de procedimientos y recursos de que se sirve una ciencia o un arte pericia o habilidad para usar de esos procedimientos y recursos

Cabanellas De Torres (2008:257,360)

Utilizando estas normas que en la práctica son una serie de documentos que permiten evaluar la realidad de mercado de las transacciones realizadas por el contribuyente, la Dirección General de Tributación pretende llegar al fin lógico que persigue el negocio jurídico, ejemplo: si tengo una fábrica que produce computadoras su fin lógico es producirlas y venderlas con el mayor margen de utilidad, posible una vez cumplidas todas las obligaciones legales alrededor de la etapa de producción.

Uno de los cuestionamientos más fuertes de los contribuyentes es hasta dónde le permite actuar estas normas al estado, bueno una vez emitida la resolución de la Sala Constitucional, en cuanto a la legalidad de estas normas, ya no se puede cuestionar su uso, el otro aspecto que más se señala es la potestad de la administración para “cambiar el impuesto de renta”, en realidad, esta frase tampoco tiene asidero para el contribuyente, con en el análisis que se hizo al impuesto de renta en esta investigación se determina que utilizar estas normas técnicas no cambian la sustancia del impuesto, entonces ni se crea ni se modifica el tributo, esto debido a que lo que se modifica son los gastos deducibles que se registran como renta bruta, pero la esencia del impuesto de renta sigue intacta, claro el resultado final de esta operación será un cambio en la cuota tributaria.

Artículo 5º- Materia privativa de la ley. (CNPT)

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

A: Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo.

4.2.3 Estudio de precios de transferencia

Dentro de los deberes formales que se implementaron con el decreto 37898 el estudio de precios de transferencia es el que más genera controversia, a partir del periodo fiscal 14-15 las empresas señaladas por la DGT como empresas vinculadas deben realizar un estudio anual para demostrar que no han incurrido en prácticas contables que generen una menor tributación, este estudio NO se entrega con la declaración informativa, solo se debe guardar y mantenerlo disponible en caso de ser solicitado, de las firmas especializadas de auditores que se consultaron indicaron que un estudio de precios de transferencia se divide en tres fracciones :

A) Un análisis de comparabilidad , esto responde a lo consignado en el artículo 5 del decreto en estudio, los lineamientos que se dan en este apartado son una guía pero se pueden utilizar otros métodos de comparación siempre y tanto demuestren que son compatibles con el principio de libre competencia, este proceso consiste en realizar una comparación en igualdad de condiciones de lo que esté pactando la empresa vinculada ya sea bienes,

servicios, activos, entre otros con otra empresa que no tenga ningún vínculo, la comparación tiene que guardar una similitud con mucho grado de razonabilidad, un ejemplo: si se va a comparar empresas que fabrican vehículos estos tienen que ser de características similares, no se pueden pretender comparar los precios de vehículos de lujo Rolls Royce con vehículos de consumo popular, la comparación tiene que ser en igualdad de objeto y forma .

- B) Interpretación y ajuste de la normativa por parte del departamento legal, juristas con especialidad en derecho tributario, le deben brindar certeza al contratante que todo lo actuado en el estudio de comparabilidad, así como en lo relacionado a las normas de ajuste contable financiero marcharán conforme a lo dispuesto, tanto en el decreto de precios de transferencia, como en la ley del impuesto sobre la renta.
- C) Fiscalización y recomendaciones por parte del departamento de auditoría, una vez terminadas las dos primeras etapas el estudio debe ser auditado para que todas las recomendaciones se ajusten tanto a normas internacionales de contabilidad como a normas locales, se debe dar fe que lo actuado por todos los funcionarios que realizaron el estudio lo hicieron cumpliendo con lo estipulado en la ley y en la recomendaciones de la dirección general de tributación.

Se nos explicó por parte de estas reconocidas firmas que el costo de estos estudios se eleva por el tamaño de las empresas y por la cantidad de variables que exige la normativa, además que al ser “trajes a la medida” implica etapas de

conocimiento del negocio así como desplazamientos fuera del país del personal especializado para poder realizar las comparaciones en todos los ámbitos necesarios, otro aspecto que eleva los costos es el pago de licencias para poder ingresar a bases de datos de alcance mundial especializadas en métodos de comparabilidad.

Dentro de la investigación se trató de reseñar el caso de las empresas que funcionan bajo el régimen de zona franca pero no fue posible obtener datos de los encargados de los departamentos financieros o de tributos, en la oficina de precios de transferencia se nos indicó, que al considerarse estas empresas como vinculadas, estas debían cumplir con todos los deberes formales que se piden para esta normativa, así se confirma en la resolución DGT- R- 044-2016 en su artículo 2 “Contribuyentes obligados. De acuerdo con el artículo 8 del decreto ejecutivo 37898-H de 5 de junio 2013 quedan obligados a presentar la declaración anual, los siguientes contribuyentes del impuesto sobre las utilidades:

1. Todos aquellos clasificados, como “grandes contribuyentes nacionales” o “grandes empresas territoriales” que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas.
2. Todas aquellas empresas acogidas al régimen de zona franca instaurado mediante Ley 7210 de 23 de noviembre de 1990 y sus reformas.

Según se nos indicó, estos deberes formales para las empresas de zonas francas se deben cumplir porque así lo dispone la ley, pero que realmente no son de mucha utilidad debido a que estas empresas están exentas del pago del

impuesto de la renta, como lo indica el punto C del artículo 3 de la ley 7092, esta incongruencia hace incurrir al contribuyente en un costo que no le está generando ningún beneficio y para el fisco solo significan un aumento en su labor de archivo de datos.

Artículo 3.- Entidades no sujetas al impuesto

c) Las empresas acogidas al Régimen de Zonas Francas, de conformidad con la Ley N° 7210 del 23 de noviembre de 1990.

4.2.4 Partes vinculadas

El criterio que se utilizó en este decreto para designar lo que era vinculación entre las partes es un concepto muy amplio, en el capítulo 4 se detallan todas las diferentes variables que harían que un contribuyente ingrese en esta clasificación de partes vinculadas, estas variables en su mayoría son entendibles en su redacción, quedan algunas dudas en cuanto a los porcentajes (25%) que se utilizaron puesto que no obedecen a un estudio técnico, más bien son datos que se importan de otras administraciones tributarias y de las normas de la OCDE, luego de un análisis de los criterios utilizados por la DGT en este artículo quedan dos conceptos los cuales consideremos deben ser analizados con más detenimiento, estas son: A) cuando una de las partes ejerza una influencia sistemática en las decisiones de los precios de la otra parte y B) las empresas con operaciones en países que no brinden información tributaria a nuestro país.

4.2.4.1 influencia sistemática en las decisiones de precio

La regla principal, para que exista vinculación, es que haya: “dirección”, “control” o “capital” de una de las partes a la otra en el negocio jurídico, se indica que estos conceptos no son excluyentes y que con solo que se manifieste uno de los tres ya se considera como vinculación, a estos tres elementos se agrega un cuarto concepto que se tipifica en el último renglón del artículo 4 y que indica “o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio” se nos dieron dos ejemplos claros por parte de la oficina de precios de transferencia de cómo se aplica esta frase:

- a) Cuando la materia prima de una compañía depende en su mayoría o en su totalidad de un único proveedor.
- b) Cuando la totalidad o su gran mayoría de la producción de una compañía son vendidas a un único comprador.

La DGT interpreta, que cuando hay una influencia muy fuerte de una compañía a otra al punto que la sanidad financiera de una de ellas dependa de la otra esto se considerara como partes vinculadas, esta es una interpretación subjetiva y que le genera una inseguridad jurídica al contribuyente puesto que no se estable un porcentaje matemático o lógico de esta “influencia sistemática” con este proceder subjetivo se está violentando el principio de legalidad y procediendo en forma contraria a lo que dicta el artículo 16 de la ley general de administración pública “En ningún caso podrán dictarse actos contrarios a la reglas unívocas de la ciencia

o de la técnica, o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia.”

Interpretar, que por que una compañía tenga un único proveedor o un único comprador es vinculación, obedece a una mera subjetividad que no tiene defensa para el contribuyente y que tendrá repercusiones financieras al tener que cumplir con la obligación de realizar los estudios de comparabilidad con el lógico gasto que esto significa.

4.2.4.2 Empresas con operaciones en países que no brinden información tributaria.

Como se reseñó anteriormente Costa Rica solamente tienen firmados convenios de cooperación tributaria con España y más recientemente con Alemania (convenio rige a partir de julio 2017) entonces por descarte, cualquier empresa que tenga operaciones en cualquier otro país que no sean los señalados anteriormente serán considerados como partes vinculadas, por normativa interna ningún país va a compartir su información fiscal con otra jurisdicción fiscal, esta falencia de nuestro país de no tener los convenios necesarios, por lo menos con nuestros mayores socios comerciales, obliga a cualquier empresa con vínculos en otros países a cumplir con los deberes formales de precios de transferencia.

4.2.5 Métodos para estudio de determinación

Para realizar el estudio de precios de transferencia tanto el fisco como el contribuyente podrán utilizar los métodos señalados en el artículo 6 del decreto 37898-H, estos métodos son importados de las normas dictadas por la OCDE y

obedecen a principios de contabilidad, el enfoque de esta investigación no contempla un razonamiento del uso práctico de estos métodos pero si se evaluó por medio de una pregunta en la encuesta realizada a las partes cuales eran los métodos más utilizados:

Por parte de la DGT los métodos más utilizados son:

- 1) Precio comparable no controlado
- 2) Margen neto de la transacción

4.2.6 Acuerdos de precios de transferencia por anticipado

Al contribuyente se le da la oportunidad de solicitar un acuerdo de precios de transferencia por anticipado (APA's) la idea de este estudio es que el contribuyente de forma voluntaria revise si lo actuado con sus empresas vinculadas está cumpliendo con el principio de libre competencia, y las disposiciones de la DGT al consultarle a algunas compañías sobre el uso de esta facilidad indicaron que no es una práctica realista debido a que sería brindar por anticipado cierta información de sus operaciones, que luego podría tener alguna variación y que el mayor inconveniente de estos adelantos es que lo pactado con la DGT tiene carácter vinculante por lo que en la realidad no es de uso frecuente.

4.3 ANÁLISIS DE ENCUESTA

Con el propósito de parametrizar mayor información respecto de precios de transferencia se procedió a realizar una encuesta la cual se muestran sus resultados así como un análisis de estos.

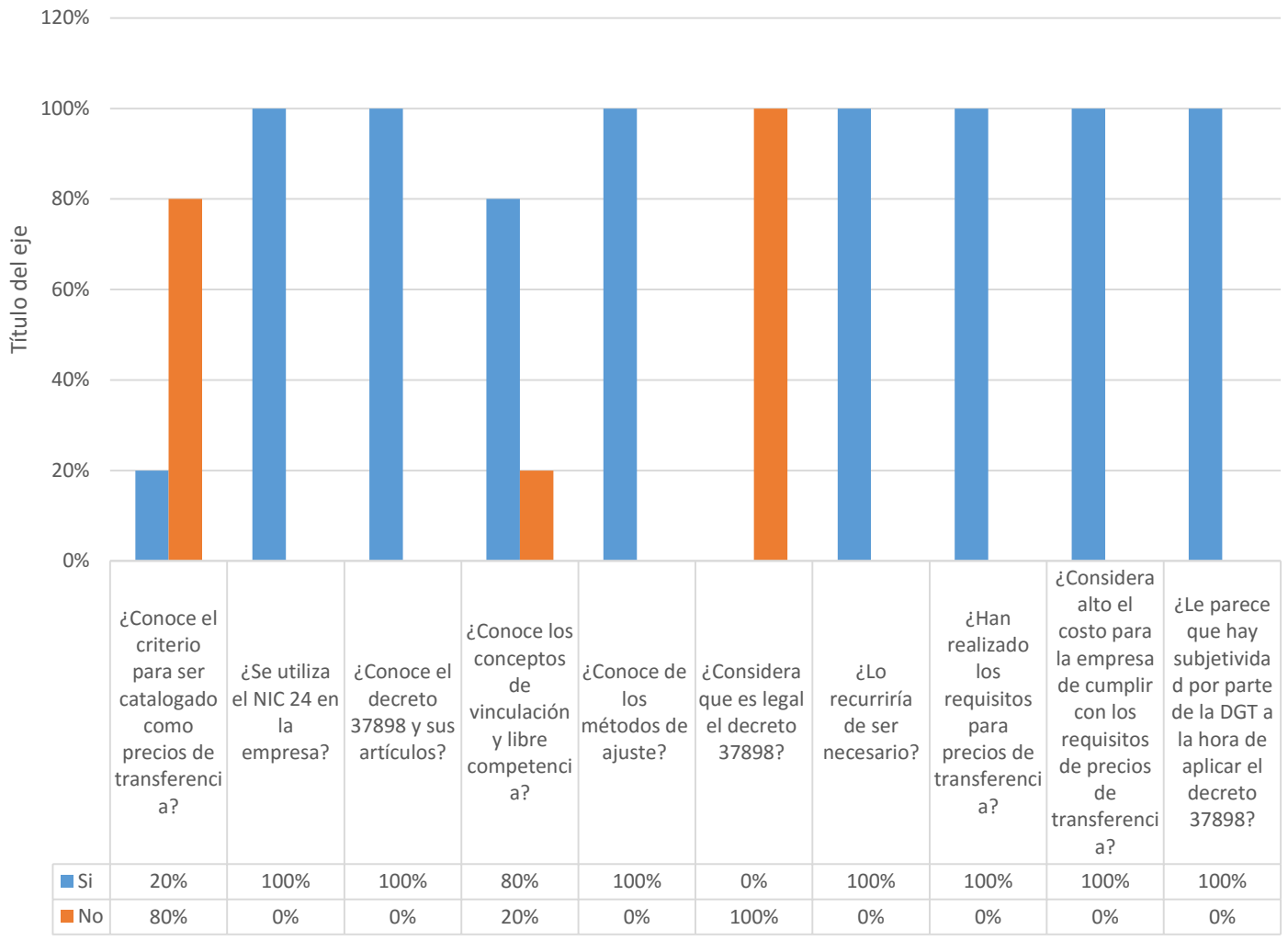
Encuesta aplicada para Contribuyente

Encuesta aplicada para el contribuyente.

Tamaño de la muestra: 5 empresas

Item	Pregunta	Sí		No		No responde	
1	¿Conoce el criterio para ser catalogado como precios de transferencia?	1	20%	4	80%	0	0%
2	¿Se utiliza el NIC 24 en la empresa?	5	100%	0	0%	0	0%
3	¿Conoce el decreto 37898 y sus artículos?	5	100%	0	0%	0	0%
4	¿Conoce los conceptos de vinculación y libre competencia?	4	80%	1	20%	0	0%
5	¿Conoce de los métodos de ajuste?	5	100%	0	0%	0	0%
6	¿Considera que es legal el decreto 37898?	0	0%	5	100%	0	0%
7	¿Lo recurriría de ser necesario?	5	100%	0	0%	0	0%
8	¿Han realizado los requisitos para precios de transferencia?	5	100%	0	0%	0	0%
9	¿Considera alto el costo para la empresa de cumplir con los requisitos de precios de transferencia?	5	100%	0	0%	0	0%
10	¿Le parece que hay subjetividad por parte de la DGT a la hora de aplicar el decreto 37898?	5	100%	0	0%	0	0%

Encuesta aplicada al contribuyente (empresas)



De la encuesta realizada a los contribuyentes se desprende que hay un conocimiento generalizado del uso de precios de transferencia y que sus principales conceptos son entendidos y aplicados, el 100% de los encuestados encuentran que ciertos deberes formales son impositivos y que son un costo elevado en sus operaciones, principalmente el estudio anual de precios de transferencia, hay también consenso en cuanto a pensar que la DGT aplica ciertas normas con subjetividad, también se concluye que hay una aceptación al uso de normas

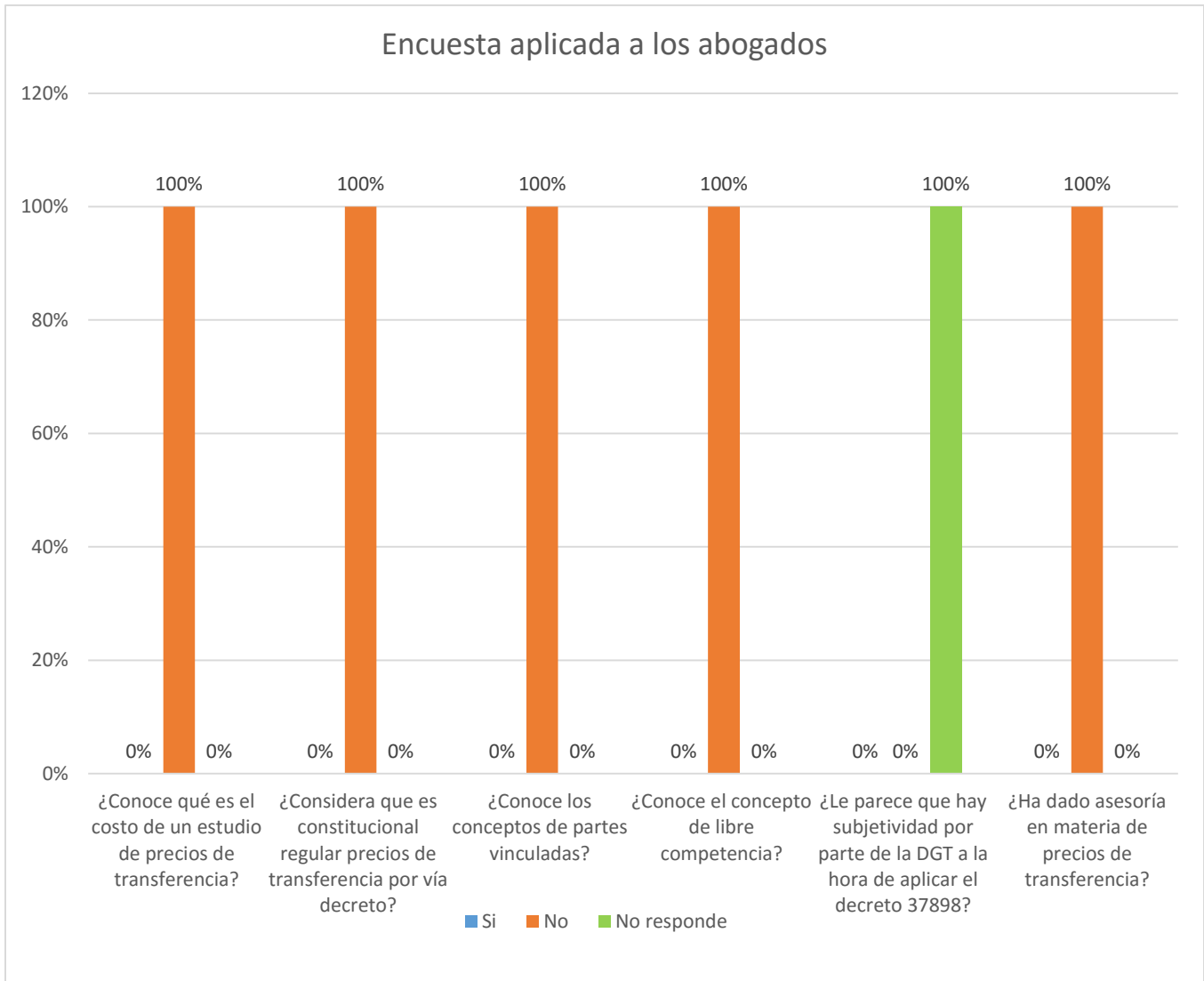
estándares para atender lo relacionado con precios de transferencia como lo es las normas NIC-24.

En esta encuesta, se encontró una gran resistencia por parte de las empresas para brindar datos de hecho, únicamente brindaron información muy genérica y con la salvedad de que se tratarán con la mayor discreción posible.

Encuesta aplicada para abogados

Encuesta aplicada para abogados Tamaño de la muestra: 10 abogados

Item	Pregunta	Sí		No		No responde	
1	¿Conoce qué es el costo de un estudio de precios de transferencia?	0	0%	10	100%	0	0%
2	¿Considera que es constitucional regular precios de transferencia por vía decreto?	0	0%	10	100%	10	100%
3	¿Conoce los conceptos de partes vinculadas?	0	0%	10	100%	0	0%
4	¿Conoce el concepto de libre competencia?	0	0%	10	100%	0	0%
5	¿Le parece que hay subjetividad por parte de la DGT a la hora de aplicar el decreto 37898?	0	0%	0	0%	10	100%
6	¿Ha dado asesoría en materia de precios de transferencia?	0	0%	10	100%	0	0%



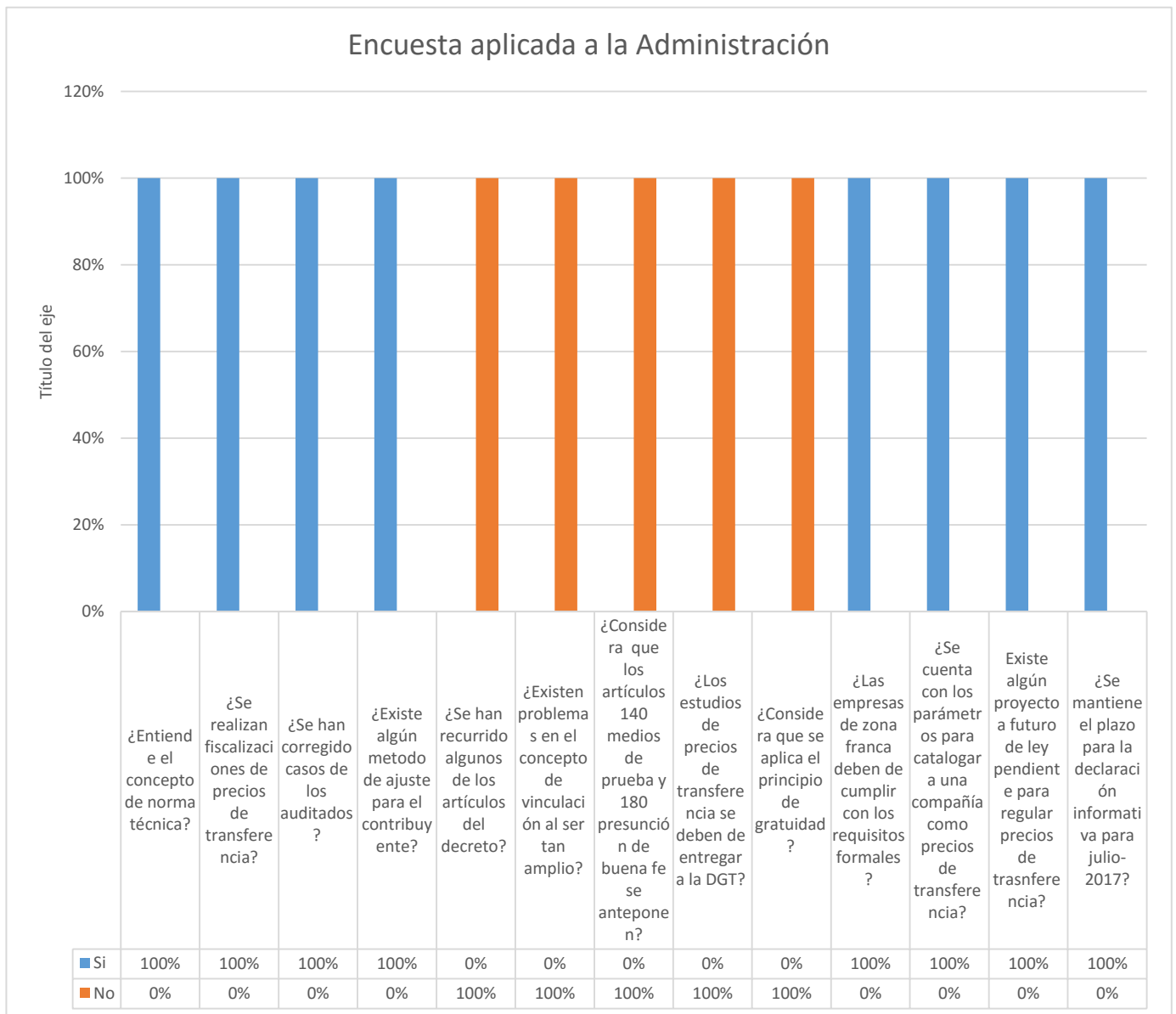
La encuesta fue practicada a licenciados en derecho y se hizo a litigantes independientes sin ningún tipo de vínculo con empresas ni privadas ni estatales, en realidad la muestra lo que indica es que el tema de precios de transferencia no es de uso cotidiano y que no es manejado por el grueso de los profesionales en derecho, la respuesta general es que este era un tema muy específico y que se debían consultar a profesionales en derecho tributario.

Encuesta aplicada a la Administración

Encuesta aplicada para la administración

Tamaño de la muestra: 1

Item	Pregunta	Sí		No		No responde	
1	¿Entiende el concepto de norma técnica?	1	100%	0	0%	0	0%
2	¿Se realizan fiscalizaciones de precios de transferencia?	1	100%	0	0%	0	0%
3	¿Se han corregido casos de los auditados?	1	100%	0	0%	0	0%
4	¿Existe algún método de ajuste para el contribuyente?	1	100%	0	0%	0	0%
5	¿Se han recurrido algunos de los artículos del decreto?	0	0%	1	100%	0	0%
6	¿Existen problemas en el concepto de vinculación al ser tan amplio?	0	0%	1	100%	0	0%
7	¿Considera que los artículos 140 medios de prueba y 180 presunciones de buena fe se anteponen?	0	0%	1	100%	0	0%
8	¿Los estudios de precios de transferencia se deben de entregar a la DGT?	0	0%	1	100%	0	0%
9	¿Considera que se aplica el principio de gratuidad?	0	0%	1	100%	0	0%
10	¿Las empresas de zona franca deben de cumplir con los requisitos formales?	1	100%	0	0%	0	0%
11	¿Se cuenta con los parámetros para catalogar a una compañía como precios de transferencia?	1	100%	0	0%	0	0%
12	Existe algún proyecto a futuro de ley pendiente para regular precios de transferencia?	1	100%	0	0%	0	0%
13	¿Se mantiene el plazo para la declaración informativa para julio-2017?	1	100%	0	0%	0	0%



La encuesta de la administración se le realizó al señor Ricardo Caballero jefe de la Unidad de Precios de Transferencia y este es un análisis de sus respuestas:

1: el señor Caballero indica que para la administración norma técnica es toda aquella que se encuentre tipificada en un documento que tenga respaldo de una institución reconocida y certificada, ejemplo las normas de la OCDE

2: debido a las limitaciones de personal se realizan entre cinco y seis fiscalizaciones por año.

3: En estos momentos hay cerca de 20 expedientes en procesos tanto administrativos como judiciales pero no se precisa ni el tipo de reclamo ni el estatus del proceso.

4: Los métodos más utilizados por la administración tributaria son: precio controlable no controlado y margen neto de la transacción, además de estos se pueden utilizar cualquier otro método registrado en el artículo 6 del decreto, a los contribuyentes no se les recomienda el uso de alguno de los métodos en particular, pero si se les recomienda que usen alguno de los descritos en el artículo referido.

5: A la fecha este decreto no ha sido recurrido se supone que esto se debe a que sus implicaciones concretas iniciaran hasta junio de año 2017,

6: Comenta don Ricardo que hay criterios diferentes con el contribuyente, pero que a la fecha no hay reclamos formales por el uso de estos criterios de vinculación, la posición de la Administración es que el criterio debe ser amplio para evitar en lo más pasible el uso de figuras jurídicas que pudieran ocultar el verdadero propósito del negocio jurídico y por ende evadir los deberes tributarios.

7: Indica el señor Caballero que se acostumbra a utilizar el artículo 140 con más periodicidad y que el principio de buena fe por lo general no se aplica.

8: Los estudios de precios de transferencia los debe conservar el contribuyente y cumplir con lo dispuesto en el artículo 9 del decreto 37898-H, pero sí se deben realizar anualmente ya sea que los solicite la DGT o no.

9: Nos explicó don Ricardo, que el principio de gratuidad no se aplica en los procesos de la DGT.

10: La resolución DGT-R-44 indica claramente en su artículo 2 que las empresas de zona franca deben cumplir con este requisito formal del estudio de precios de transferencia aunque estas empresas estén exentas del deber material del pago del tributo.

11: Los principales criterios que utiliza la DGT para catalogar un contribuyente como usuario de precios de transferencia son la vinculación y las operaciones entre sí.

12: El proyecto de reforma a la ley del impuesto de renta incorpora un capítulo para la regulación de precios de transferencia, pero al parecer el proyecto tiene muy poco apoyo por parte del poder legislativo y se evalúa retirarlo.

13: Si el Área de Informática del Ministerio de Hacienda cumple con los plazos establecido se mantendrá el plazo establecido a junio de este año, pero la decisión final se tomará a mediados de marzo y se le comunicará a los contribuyentes por los medios oficiales.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 Conclusiones

Para iniciar la descripción de las principales conclusiones que se obtuvieron una vez culminada esta investigación sobre un tema tan específico como son los tributos y con el fin de llevar una secuencia lógico en las ideas que se quieren expresar se procederá a enunciar el objetivo general en el cual se centró la estructura principal de este proyecto:

Objetivo general

Comprender la aplicación del decreto 37898-H donde se reglamenta la figura de “PRECIOS DE TRANSFERENCIA” para determinar si la dirección general de tributación está realizando la interpretación idónea de las normas técnicas que se Incluyen en el decreto y que se aplican al impuesto sobre la renta.

EL TUTOR DEL PROYECTO NO PERMITIÓ CAMBIOS EN EL OBJETIVO GENERAL

Las conclusiones obtenidas responden a lo planteado en los objetivos específicos esto en concordancia con el objetivo general, el cual sirvió de guía, en todo el proceso investigativo.

Primer objetivo específico:

“Establecer los antecedentes sobre precios de transferencia”

El estudio de esta figura, a través de su historia tanto internacional como nacional nos ayuda a llegar a varias conclusiones: la primera es que erróneamente se piensa que precios de transferencia es una práctica de nueva data en nuestro país de ahí que se percibe como aceptable por parte del estado, que esta figura este regulada por medio de un decreto ejecutivo y no una ley formal como debería ser debido a que se trata de la regulación de tributos que es una de las máximas expresiones del poder de imperio, se concluye que desde hace 45 años precios de transferencia a falta de norma específica se venía regulando mediante el código de normas y procedimientos tributarios específicamente con los artículos 8 y 12 de este cuerpo normativo, el tiempo que lleva funcionando esta práctica en nuestro país sin recibir un tratamiento legal que brinde seguridad a las partes actoras revela una falencia casi lastimosa que nos expone como país y como sociedad.

A lo largo de la investigación se concluyó, que desde el año 2003 cuando se redactó el primer esbozo administrativo por regular esta figura, la controversia entre el contribuyente y la DGT ha crecido más porque una parte de los juristas especializados en temas tributarios del país han expresados sus dudas especialmente en lo resuelto por la Sala Constitucional en su voto N° 2012004940 en el cual sentenciaba que precios de transferencia era una “norma técnica” y que su uso por parte de la DGT quedaba amparado en el artículo 16 de la Ley General de Administración Pública, razón por la cual no se violentaba el principio de legalidad.

Esta investigación nos lleva a la certeza de que este fallo de la Sala Constitucional se convirtió en la génesis del decreto ejecutivo, que a partir del año 2013 regularía la controversial figura de precios de transferencia, se infiere del análisis practicado que la DGT recurrió a las normas promovidas por la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, para darle contenido a los artículos del decreto en análisis, generando con esto mayor inseguridad ante el contribuyente, debido a que nuestro país no es miembro de esta organización y su normas no consideraban las realidades económicas y sociales que imperan en nuestro medio nacional muy lejanas a las realidades de Europa , no hay duda que esta normativa obliga a las empresas a cumplir deberes formales onerosos como el estudio de “comparabilidad”.

Segundo objetivo específico

“Identificar los conceptos más relevantes sobre precios de transferencia”

Con relación en este objetivo, se concluye que los conceptos más relevantes son dos el “principio de libre competencia” y el “criterio de vinculación” o partes vinculadas.

El principio de libre competencia es el concepto que más controversia ha generado dentro de los contribuyentes, esto debido a que la DGT ha implementado una serie de deberes formales que giran alrededor a este principio y que le causan un erogación fuerte al contribuyente, como se explicó en páginas anteriores un estudio de precios de transferencia alcanza costos elevados dependiendo de los criterios que solicite el contratante.

En cuanto al concepto de partes vinculadas, luego del análisis realizado al artículo 4 del decreto se concluye que el criterio de vinculación no está bien delimitado y que es excesivamente amplio lo que se puede prestar para arbitrariedades y para una interpretación subjetiva por parte del área de fiscalización de la DGT, este es un tema en el que la mayoría de los contribuyentes entrevistados fueron coincidentes al indicar que no tienen claro cuál es el criterio que se utiliza para designar a un contribuyente, como parte vinculada.

Tercer objetivo específico

“Entender la aplicación del decreto 37898-H por parte de la Dirección General de Tributación.”

Como preámbulo, se debe indicar que la información brindada por los funcionarios de la unidad de precios de transferencia de la subdirección de grandes contribuyentes, especialmente los mencionados por el señor Ricardo Caballero ha “sido fluida” y las entrevistas realizadas se hicieron en un ambiente cordial y con la mejor anuencia al suministro de datos y referencias que estuvieran al alcance de estos funcionarios, vigilando siempre no infringir los reglamentos internos y los dispuestos en el artículo 117 del código de normas y procedimientos tributarios.

Como se ha detallado en páginas anteriores el decreto 37898-h responde a una necesidad de la Dirección General de Tributación para regular la figura de precios de transferencia, la idea con la aplicación de esta normativa es vigilar que todas las empresas que tengan vinculación con otras reporten correctamente el impuesto sobre la renta, esto por medio de la aplicación del principio de libre

competencia, el cual tiene como función principal comparar las operaciones de partes vinculadas como si estas fuesen realizadas con partes independientes y una vez realizada esta comparación analizar si el impuesto fue bien calculado y de no ser así realizar el ajuste correspondiente de la base imponible y a su vez de la cuota tributaria.

Se concluye, primeramente que el problema no es la aplicación del decreto en sí, sino más bien la falta de delimitación que tienen algunos conceptos reseñados en los diferentes artículos del decreto que le permiten de alguna manera a la dirección general de tributación una aplicación amplia de la normativa que puede verse como subjetiva y contraria a los principios rectores del derecho constitucional y tributario.

Como segunda conclusión se puede indicar que luego de meses de investigación respecto del tema de precios de transferencia, se ha cumplido con el objetivo de comprender de forma básica la aplicación de esta normativa, el ámbito del derecho tributario no es cerrado pero queda abierto solo para un grupo pequeño de estudiosos de esta materia por lo que resulta difícil la recopilación de datos y sobre todo el aprendizaje de la vivencia práctica pero mis conocimientos en el ámbito tributario son más amplios que cuando se inició la investigación meses atrás.

5.2 Recomendaciones

Este decreto 37898-H ha recibido críticas por parte de los contribuyentes, inclusive como se reseñó en páginas anteriores una parte de los juristas especializados dudan de su constitucionalidad, pero la realidad es que la Sala Constitucional con acierto o no, ya declaró que el uso de estas normas técnicas estaban a derecho, situación, por lo que no se puede poner en discusión su uso por parte de la DGT, atendiendo este mandato y recopilando la molestia de los contribuyentes se procede a proponer las siguientes recomendaciones asociadas a los deberes formales.

1. Que el estudio de precios de transferencia al que están obligados los contribuyentes que estén catalogados como partes vinculadas sea confeccionado únicamente por las empresas que hayan sido auditadas y sus resultados generen una duda de que sea un indicio de que la cuota tributaria no se asocia a los movimientos financieros de la empresa.
2. Que la periodicidad de la confección de los estudios de comparabilidad se asocie las variaciones que tenga la renta bruta del contribuyente, tomando como parámetro el dato histórico de este rubro que tenga registrado el contribuyente, generándole la posibilidad de que si su renta bruta mantiene una margen de crecimiento estable o mínimo, el estudio de comparabilidad no será un requisito para el periodo fiscal siguiente al que se está auditando.
3. En el caso de contribuyentes que sean catalogados como partes vinculadas por su relación comercial con un único proveedor o un único comprador

(criterio de vinculación reseñado en el último párrafo del capítulo 4 "o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio") tengan la oportunidad de mostrar que no hay vinculación por medio de las variaciones en su renta bruta la cual debe tener un porcentaje crecimiento estable o menor en relación al histórico, al cumplir este nuevo deber formal y no catalogarse como parte vinculada se le eximirá de los deberes formales propios de la partes vinculadas por el periodo fiscal siguiente que se esté auditando.

Referencias Bibliográficas

Doctrina

- Sampedro José Luis, (2002). “El mercado y la globalización”. Madrid, España: Ediciones Destino.
- Rubio Guerrero, Juan José. (1998). “Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España”. Universidad Complutense de Madrid, España: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
- OCDE (2003). “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”. México: Instituto de Estudios Fiscales.
- Martínez-Carrasco Pignatelli, José Miguel. (2014). “Derecho Financiero y Tributario I.” Madrid, España: Editorial REUS.
- Villegas, Héctor B. (1987). “Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario”. Tomo I, Cuarta edición, Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- García Prats, Francisco Alfredo (2001). “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea” Universidad de Valencia, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., & Tejerizo López, J. (2002). “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. (13th ed.). España: Editorial TECNOS (Grupo ANAYA S.A).

- Collado Yurita, Miguel Ángel, (2007). "Derecho Tributario Parte General" Primera Edición. Barcelona, España: Atelier, Libros Jurídicos
- Torrealba Navas, Adrián. (2009). "Derecho Tributario: Parte General" Primera Edición, San José. Costa Rica: Editorial Jurídica Continental
- Aliaga Riquelme, Marlene (2009). "Normas Internacionales de Contabilidad". Santiago, Chile: Editorial El Cid.
- Herrero Acosta Fernando, Monge Guillermo (2002) "Sistema Tributario Costarricense" Primera Edición. San José, Costa Rica: Publicaciones Contraloría General de la Republica.
- Sterloff Charalampidu, Yanni y Corrales Vega, Rudy (2006). "Precios de Transferencia en la Regulación de los Grupos Financieros en Costa Rica". San José, Costa Rica.
- Chavarría Cadena, Jorge Enrique (2013). "Cartilla de precios de transferencia". Colombia: Editorial Nueva Legislación Ltda.
- García Suarez, Arlenis (2009). "Aspectos generales del impuesto sobre las utilidades y sobre ingresos personales". Santa Fe, Argentina. Editorial: El Cid
- Montero Piña, Fernando (1999). "Obligaciones". Primera Edición. San José, Costa Rica: editorial: Editores Premiá
- Pineda Elia B., Alvarado Eva Luz (1994). "Metodología de la investigación". Segunda Edición. Publicación de la Organización Panamericana de la Salud.
- Pazos Jiménez, Entel., Gutiérrez M., Federico (2011). "Manual para el curso de métodos de investigación". Primera Edición. San José, Costa Rica: Editorial SECADE

- Hernández Sampieri, Rodrigo; Fernández Collado, Fernando; Baptista Lucio, Pilar (2010). "Metodología de la Investigación". Quinta Edición. México D.F: Editorial MC GRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES S.A DE C.V.
- Barrantes Echavarría, Rodrigo (1999). "Investigación un camino al conocimiento". Primera Edición. San José, Costa Rica. Editorial: UNED.

Páginas de la red internet

- Cijul en Línea. <http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/>
- SCIJ. Sistema Costarricense de información Jurídica. http://jurisprudencia.poder-judicial.go.cr/SCIJ_PJ/busqueda/jurisprudencia/tes_formulario.aspx?strErr=&bRelevante=
- Diccionario digital de la Real Academia Española <http://dle.rae.es/?w=diccionario>
- Deuda Pública de Costa Rica 2015. (2016). datosmacro.com. Retrieved 14 September 2016, from <http://www.datosmacro.com/deuda/costa-rica>.
- Financiero, E. *Costa Rica calcula evasión fiscal en 8,2% del PIB. Elfinancierocr.com*. Retrieved 14 September 2016, from http://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/Costa-Rica-calcula-evasion-PIB_0_897510243.html
- Fonseca Villalobos, O. & Muñoz Núñez, J. (2015). *Estudio Incumplimiento 2010 - 2013 1 Incumplimiento IVA e ISR Incumplimiento Tributario en Impuestos sobre la Renta y Ventas 2010 - 2013* (1st ed.). Retrieved from [http://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20\(3\).pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/56b3c9b1e7428_Estudio%20Incumplimiento%20IGV%20e%20ISR%202010-2013%20(3).pdf)
- *La OCDE - OECD*. *Oecd.org*. Retrieved 18 September 2016, from <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- *Costa Rica calcula evasión fiscal en 8,2% del PIB*. (2016). *Elfinancierocr.com*. Retrieved 5 September 2016, from http://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/Costa-Rica-calcula-evasion-PIB_0_897510243.html
- INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL-TEMA: PRECIOS DE TRANSFERENCIA <http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>
- *Resumen técnico NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*. (2012). Retrieved 11 October 2016, from

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2024.pdf>

- Salto Van Der Laet, D. (2013). *Eso que llaman “Precios de Transferencia” ... ¿qué es?* *Elfinancierocr.com*. Retrieved 21 September 2016, from http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/precios_de_transferencia_7_346235375.html
- Soto Morales, E. (2013). *Tributación prepara decreto para regular los precios de transferencia en empresas*. *Elfinancierocr.com*. Retrieved 23 September 2016, from http://www.elfinancierocr.com/finanzas/precios_de_transferencia-Ministerio_de_Hacienda-Administracion_Tributaria-Deloitte_0_309569062.html
- *Lista de paraísos fiscales, según la OCDE*. (2016). *ABC Internacional*. Retrieved 28 September 2016, from http://www.abc.es/internacional/abci-lista-paraisos-fiscales-segun-ocde-201604090244_noticia.html
- *"Arms' Length Basis"*. (2016). *Traducción Jurídica*. Retrieved 28 September 2016, from <http://traduccionjuridica.es/que-significa-la-expresion-arms-length-basis/>

Trabajos de Graduación

- Pedro Pablo Quirós Madrigal, (2007) “La figura de los precios de transferencia a la luz del derecho tributario, su análisis en el derecho costarricense y comparado” Tesis para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho: Universidad de Costa Rica.

Artículos

- Monterrey Sampson, Sergio (2015). La Fiscalidad de los precios de transferencia en Costa Rica.

Normativa

- Constitución Política de la Republica Costa Rica (2012) presentada y actualizada por Gustavo Rivera Sibaja, 35ava, San José Costa Rica: Editec EDITORES.
- Decreto 37898-H tratamiento de preciso de transferencia.
- Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. (2003). OCDE
- Ley 4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios
- Ley No.7092 Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley No. 9069 Ley de fortalecimiento de la gestión tributaria
- Directriz No. 20-03 Dirección General de Tributación
- Reglamento a la ley de impuesto sobre la renta decreto 18455-H
- Ley 6227 Ley General de Administración Publica
- Ley 5476 Código de familia
- Directriz DGT-R-44-2016 declaración informativa de precios de transferencia

Abreviaturas

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios

DGT: Dirección General de Tributación

CP: Constitución Política de Costa Rica

LGAP: Ley General de Administración Pública

PT: Precios de Transferencia

ANEXO

Encuesta aplicada al Contribuyente

Encuesta aplicada para el contribuyente.

Tamaño de la muestra:

Item	Pregunta	Sí	No	No responde
1	¿Conoce el criterio para ser catalogado como precios de transferencia?			
2	¿Se utiliza el NIC 24 en la empresa?			
3	¿Conoce el decreto 37898 y sus artículos?			
4	¿Conoce los conceptos de vinculación y libre competencia?			
5	¿Conoce de los métodos de ajuste?			
6	¿Considera que es legal el decreto 37898?			
7	¿Lo recurriría de ser necesario?			
8	¿Han realizado los requisitos para precios de transferencia?			
9	¿Considera alto el costo para la empresa de cumplir con los requisitos de precios de transferencia?			
10	¿Le parece que hay subjetividad por parte de la DGT a la hora de aplicar el decreto 37898?			

Encuesta aplicada para abogados

Encuesta aplicada para Abogados Tamaño de la muestra: 10
abogados

Item	Pregunta	Sí	No	No responde
1	¿Conoce qué es el costo de un estudio de precios de transferencia?			
2	¿Considera que es constitucional regular precios de transferencia por vía decreto?			
3	¿Conoce los conceptos de partes vinculadas?			
4	¿Conoce el concepto de libre competencia?			
5	¿Le parece que hay subjetividad por parte de la DGT a la hora de aplicar el decreto 37898?			
6	¿Ha dado asesoría en materia de precios de transferencia?			

Encuesta aplicada a la administración

	Encuesta aplicada para la administración	Tamaño de la muestra:					
Item	Pregunta	Sí		No		No responde	
1	¿Entiende el concepto de norma técnica?						
2	¿Se realizan fiscalizaciones de precios de transferencia?						
3	¿Se han corregido casos de los auditados?						
4	¿Existe algún método de ajuste para el contribuyente?						
5	¿Se han recurrido algunos de los artículos del decreto?						
6	¿Existen problemas en el concepto de vinculación al ser tan amplio?						
7	¿Considera que los artículos 140 medios de prueba y 180 presunciones de buena fe se anteponen?						
8	¿Los estudios de precios de transferencia se deben de entregar a la DGT?						
9	¿Considera que se aplica el principio de gratuidad?						
10	¿Las empresas de zona franca deben de cumplir con los requisitos formales?						
11	¿Se cuenta con los parámetros para catalogar a una compañía como precios de transferencia?						
12	Existe algún proyecto a futuro de ley pendiente para regular precios de transferencia?						
13	¿Se mantiene el plazo para la declaración informativa para julio-2017?						