



Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

**ANÁLISIS SOBRE EL ALCANCE DE LA DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HACIA LAS EMPRESAS-CONTRIBUYENTES DE LAS PROPUESTAS FISCALES CONCRETAS TOMADAS POR COSTA RICA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20, A LA LUZ DEL DERECHO A LA INFORMACIÓN**

Jennifer Badilla Ulloa  
B00752  
San José, Costa Rica

Febrero, 2021



UNIVERSIDAD DE  
COSTA RICA

**FD** Facultad de  
**Derecho**

21 de enero de 2021  
**FD-155-2020**

*Dr. Alfredo Chirino Sánchez*  
Decano  
Facultad de Derecho

*Estimado señor:*

*Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de la estudiante Jeniffer Badilla Ulloa, carné B00752, denominado: "Análisis sobre el alcance de la difusión de la información por parte de la administración tributaria hacia las empresas de las propuestas fiscales concretas tomadas por Costa Rica para la implementación de la acción #13 del Plan BEPS de OCDE/G20, a la luz del derecho a la información" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.*

*Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuse de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERÁ ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DÍAS HÁBILES DE ANTICIPACIÓN A LA FECHA DE PRESENTACIÓN PÚBLICA".*

**Tribunal Examinador**

<b>Informante</b>	<i>Lic. Modesto Vargas Castillo</i>
<b>Presidente</b>	<i>Dr. Gonzalo Monge Núñez</i>
<b>Secretario</b>	<i>MSc. José María Oreamuno Linares</i>
<b>Miembro</b>	<i>MSc. José Antonio Saborio Carrillo</i>
<b>Miembro</b>	<i>Dr. Marcos Criado López</i>

*Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **10 de febrero del 2021**, a las 6:00 p.m. de manera virtual.*

*Atentamente,*

*Ricardo Salas Porras*  
Director, Área Investigación

LCV  
Cc: arch.



-ANIVERSARIO-  
UNIVERSIDAD DE  
COSTA RICA

Nuestra  
salud mental  
[importa]

Recepción  
Tel.: 2511-4032  
[recepcion.fd@ucr.ac.cr](mailto:recepcion.fd@ucr.ac.cr)

Consultorios Jurídicos  
Tel.: 2511-1521  
[accionsocial.fd@ucr.ac.cr](mailto:accionsocial.fd@ucr.ac.cr)

Casa de Justicia  
Tel.: 2511-1558  
[administrativacasajustica.fd@ucr.ac.cr](mailto:administrativacasajustica.fd@ucr.ac.cr)

[www.derecho.ucr.ac.cr](http://www.derecho.ucr.ac.cr)

San José, 13 de enero de 2021

**Dirección del Área de Investigación  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica**

Estimado Dr. Ricardo Salas Porras:

El suscrito, Modesto Vargas Castillo, en mi condición de Director del trabajo final de graduación elaborado por la estudiante Jennifer Vanessa Badilla Ulloa, carné B00752, denominado "ANÁLISIS SOBRE EL ALCANCE DE LA DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HACIA LAS EMPRESAS DE LAS PROPUESTAS FISCALES CONCRETAS TOMADAS POR COSTA RICA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE/G20, A LA LUZ DEL DERECHO A LA INFORMACIÓN", hago saber que la investigación ha sido concluida con éxito y que la misma representa un aporte novedoso en el ámbito del derecho tributario.


Consiste en un tema actual sobre derecho tributario internacional y la influencia que tienen organismos internacionales como la OCDE en la creación o modificación de normativa interna de los estados que buscan ajustarse a las reglas fiscales aplicadas a nivel global. Además, se resaltó la protección constitucional y legal que tienen los contribuyentes mediante el derecho a la información. Finalmente, se evidenciaron algunas carencias por parte de la Administración Tributaria costarricense del respeto a cabalidad de este derecho a la información durante el proceso de aprobación de nueva normativa relacionada con la implementación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE en nuestro país.

Este trabajo tuvo una revisión amplia de archivos digitales, trabajos finales de graduación, doctrina, jurisprudencia y legislación. Obtuvo datos relevantes a partir de entrevistas a profesionales liberales, una asesora legislativa y a un subdirector de la Dirección General de Tributación. Y asimismo, planteó una propuesta para las empresas de acercamiento a los instrumentos fiscales que deben completar a nivel nacional como parte de la acción #13 del Plan BEPS.

Una vez revisado este trabajo final de graduación y constatando que cumple con los requerimientos de fondo y forma solicitados, doy por aprobada la investigación y solicito que se continúe con el trámite correspondiente.

Atentamente,

MODESTO  
VARGAS  
CASTILLO (FIRMA)



Firmado digitalmente  
por MODESTO VARGAS  
CASTILLO (FIRMA)  
Fecha: 2021.01.13  
16:15:03 -06'00'

Lic. Modesto Vargas Castillo  
Director del TFG

San José, 12 de enero de 2021

**Dirección del Área de Investigación  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica**

Estimado Dr. Ricardo Salas Porras:

El suscrito, José Antonio Saborío Carrillo, en mi condición de Lector del trabajo final de graduación elaborado por la estudiante Jennifer Vanessa Badilla Ulloa, carné B00752, denominado "ANÁLISIS SOBRE EL ALCANCE DE LA DIFUSIÓN DE LA INFORMACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HACIA LAS EMPRESAS DE LAS PROPUESTAS FISCALES CONCRETAS TOMADAS POR COSTA RICA PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE/G20, A LA LUZ DEL DERECHO A LA INFORMACIÓN", manifiesto mi anuencia a que la estudiante continúe con la tramitología correspondiente para la defensa del mismo.

Hago saber que la investigación reúne los presupuestos de fondo y de forma exigidos para la elaboración de trabajos finales de graduación y por tal motivo doy mi aprobación de esta.

Atentamente,

JOSE ANTONIO  
SABORIO  
CARRILLO (FIRMA)

Firmado digitalmente por  
JOSE ANTONIO SABORIO  
CARRILLO (FIRMA)  
Fecha: 2021.01.12 16:41:52  
-06'00'

M.Sc. José Antonio Saborío Carrillo  
Lector del TFG

*Gonzalo Monge Núñez*

Montes de Oca, 11 de enero de 2021

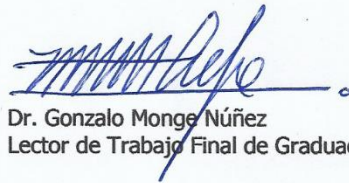
Señor:  
Dr. Ricardo Salas Porras  
Director de Área de Investigación -Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica  
Presente

De mi atenta consideración:

He fungido como lector del proyecto final de graduación, modalidad tesis, para optar por el grado de licenciatura en Derecho de la estudiante Jennifer Badilla Ulloa carné B00752, titulado: *"Análisis sobre el alcance de la difusión de la información por parte de la Administración Tributaria hacia las empresas-contribuyentes de las propuestas fiscales concretas tomadas por Costa Rica para la implementación de la Acción #13 del Plan Beps de la OCDE-G20, a la luz del derecho a la información"*

Este trabajo cumple con los requisitos de forma y contenido exigidos por la normativa universitaria y en tal condición lo apruebo.

Aprovecho la oportunidad para saludarlo atentamente,



Dr. Gonzalo Monge Núñez  
Lector de Trabajo Final de Graduación

San José, 14 de enero, 2021

Señores  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica

Estimados señores:

Hago constar que leí y corregí el Trabajo Final de Graduación: *Análisis sobre el alcance de la información por parte de la Administración Tributaria hacia los contribuyentes de las propuestas fiscales concretas tomadas por Costa Rica para la implementación de la acción N° 13 del Plan BEPS de la OCDE – G20, a la luz del derecho a la información*, de la estudiante Jennifer Badilla Ulloa, carné B00752, cédula de identidad: 1-148-0793, para optar por el grado de licenciatura en Derecho.

Revisé el texto en aspectos propios de la escritura formal y otros relacionados con el campo filológico. De acuerdo con la revisión hecha, considero que el texto está listo para ser presentado como Trabajo Final de Graduación por cuanto cumple con los requisitos establecidos por la Universidad.

Cordialmente,

**HAZEL MARIA**  
**VARGAS**  
**ZELEDON**  
**(FIRMA)**

Firmado digitalmente  
por HAZEL MARIA  
VARGAS ZELEDON  
(FIRMA)  
Fecha: 2021.01.15  
13:17:34 -06'00'

MSc. Hazel Vargas Zeledón

Filóloga

Cédula 1-0398-0738

Colegiada N° 749

## **AGRADECIMIENTOS**

A Abuelita Mireya, que desde arriba debe estar de fiesta.

A las personas que estuvieron siempre a mi lado en la lucha constante por graduarme de  
esta carrera.

Y a los profes por su apoyo en tiempos extraordinarios de pandemia.

## ÍNDICE GENERAL

Agradecimientos.....	i
Índice general.....	ii
Tabla de abreviaturas.....	iv
Resumen.....	vi
Ficha bibliográfica.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	1
A. Justificación.....	1
B. Hipótesis.....	1
C. Objetivo general.....	1
D. Objetivos específicos.....	2
E. Metodología.....	2
Capítulo I. NOCIONES BÁSICAS SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA .....	4
Sección A. Orígenes y desarrollo del concepto <i>precios de transferencia</i> .....	4
Sección B. Conceptualización de los precios de transferencia en Costa Rica.....	11
Capítulo II. SURGIMIENTO Y APLICACIÓN DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20.....	18
Sección A. Contexto histórico de la OCDE y del G20.....	18
Sección B. <i>Plan BEPS</i> como estrategia tributaria mundial.....	32
Capítulo III. PROPUESTAS FISCALES TOMADAS POR COSTA RICA EN RELACIÓN CON LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20.....	49
Sección A. Análisis de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20.....	49
Sección B. Mecanismos tributarios implementados por Costa Rica en cumplimiento de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20.....	62



Capítulo IV. GUÍA PRÁCTICA PARA EMPRESAS-CONTRIBUYENTES SOBRE LA APLICACIÓN DE LA ACCIÓN #13 DEL <i>PLAN BEPS</i> DE LA OCDE- G20.....	81
Sección A. Formas de difusión a las empresas-contribuyentes por parte de la Administración Tributaria de los mecanismos tributarios implementados por Costa Rica en cumplimiento de la acción #13 del Plan BEPS .....	81
Sección B. Propuesta de guía práctica para las empresas-contribuyentes para completar la información sobre precios de transferencia solicitada por la Administración Tributaria costarricense.....	102
CONCLUSIONES.....	137
BIBLIOGRAFÍA.....	147
ANEXOS.....	159
Anexo 1.....	159
Anexo 2.....	168
Anexo 3.....	169
Anexo 4.....	172
Anexo 5.....	177
Anexo 6.....	180
Anexo 7.....	183
Anexo 8.....	184
Anexo 9.....	196

## TABLA DE ABREVIATURAS

Acción #13. Acción #13 del *Plan BEPS* de la OCDE.

Art. Artículo.

Arts. Artículos.

BEPS. Plan de la OCDE *Base Erosion and Profit Shifting*.

BCCR. Banco Central de Costa Rica.

CCEE. Comité para la Cooperación Económica Europea.

CCO: Código de Comercio.

CFC: *Controlled Foreign Company*.

CIAT. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

CPCA. Código Procesal Contencioso Administrativo.

CNPT. Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

CSJ. Corte Suprema de Justicia.

DGH. Dirección General de Hacienda.

DGT. Dirección General de Tributación.

Directriz 20-30. Directriz interpretativa 20-30 del Ministerio de Hacienda.

EMN. Empresas multinacionales.

EP. Establecimiento Permanente.

FDI. *Foreign Direct Investment*.

FMI. Fondo Monetario Internacional.

GIE. Grupo de Interés Económico.

GST. *Goods and Services Tax*.

G7. Grupo de los 7.

G8. Grupo de los 8.

G20. Grupo de los 20.

ICD. Instituto Costarricense sobre Drogas.

IVA. Impuesto al valor agregado.

LFFP. Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

LGAP. Ley General de Administración Pública.

LISR. Ley del Impuesto sobre la Renta.

MAP. *Mutual Agreement Procedure*.

MH. Ministerio de Hacienda.

NIC. Normas Internacionales de Contabilidad.

NIIF. Normas Internacionales de Información Financiera.

OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OECE. Organización Europea de Cooperación Económica.

ONU. Organización de las Naciones Unidas.

PGR. Procuraduría General de la República.

PT. Precios de transferencia.

RLISR. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

RPT. Reglamento de Precios de Transferencia.

RTBF. Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

SCIJ. Sistema Costarricense de Información Jurídica.

SUGEF. Superintendencia General de Entidades Financieras.

SUGEVAL. Superintendencia General de Valores.

SUPEN. Superintendencia General de Pensiones.

TAN. Tribunal Aduanero Nacional.

TFA. Tribunal Fiscal Administrativo.

VTA. *Value-added Tax*.

## RESUMEN

Actualmente, en el mundo existe una serie de mecanismos jurídicos, políticos y económicos que permiten prevenir y, en su defecto, sancionar la evasión y el fraude fiscal. Específicamente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) junto con el Grupo de los 20 (G20), puso en discusión el problema conocido como BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting* (por sus siglas en inglés) que se refiere a la existencia del fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que utilizan algunas empresas multinacionales para “desaparecer” beneficios a efectos fiscales o trasladar esos beneficios hacia territorios donde existe nula o poca actividad real de la empresa, lo que deriva en renta escasa o nula reportada por las sociedades.

El estudio de este tema es importante porque se refiere a los mecanismos tributarios que se aplican en los países -en este caso Costa Rica- y que tienen repercusiones en las empresas. En consecuencia, es necesario que los contribuyentes sean informados de una manera fácil y accesible para que comprendan adecuadamente las implicaciones de estos mecanismos.

Esta investigación se fundamenta en la siguiente hipótesis: ante la deficiencia de la información difundida a las empresas por parte de la Administración Tributaria, es necesaria la elaboración de una guía práctica clara y de fácil comprensión para las empresas-contribuyentes, de las propuestas fiscales tomadas por Costa Rica para cumplir con la acción #13 del plan BEPS de la OCDE-G20.

Con el fin de demostrar la hipótesis y desarrollar los objetivos de esta investigación, se emplearán los métodos analítico y deductivo.

Las conclusiones más relevantes a las que se llegaron son: a) el desarrollo del fenómeno de los precios de transferencia responde a otros hechos: la globalización y la diversificación de las estructuras de negocio de las empresas. Su regulación tributaria resulta indispensable para combatir la elusión y la evasión fiscal, así como el lavado o legitimación de capitales. b) La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que desde su creación en el año 1960 jugó un rol trascendental en la tributación internacional, desarrolló, varias décadas después, material para que los países comprendieran el significado de los precios de transferencia, pero, más importante, que supieran interpretar su contenido. Parte de ese material se consolida en el año 2013 con el Plan BEPS y de él se desprende la acción #13 como una de las regulaciones específicas de los precios de transferencia. c) Desde el año 2003 Costa Rica inició la regulación de los precios de transferencia e incrementó la normativa como consecuencia de la ejecución del Plan BEPS en el 2013; esto ocasionó nuevas obligaciones tributarias: completar los instrumentos del *master file* o archivo maestro, *local file* o archivo local, *country-by-country report* o reporte país por país y el *Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales*. Así como la inclusión por primera vez en nuestra legislación por la reforma fiscal de la Ley<sup>o</sup>9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, mediante el artículo 81 bis de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, del principio de plena competencia y de la necesidad de que la Administración emplee metodologías específicas de precios de transferencia cuando realice ajustes durante una fiscalización a los contribuyentes. d) La experiencia del sector privado, del sector legislativo y del sector ejecutivo demuestra que a través de los instrumentos citados se han alcanzado metas para que Costa Rica cumpla con los estándares de tributación internacional. Sin embargo, lo concerniente a los precios de transferencia necesita revisión y cambio constante para que la obligación que tienen las empresas de cumplir con los requisitos fiscales se acompañe de un respeto pleno al derecho a la información y de no restringir de forma absoluta el derecho a disfrutar de las ganancias económicas.

## FICHA BIBLIOGRÁFICA

Badilla Ulloa, Jennifer. *Análisis sobre el alcance de la difusión de la información por parte de la Administración Tributaria hacia las empresas-contribuyentes de las propuestas fiscales concretas tomadas por Costa Rica para la implementación de la acción #13 del plan BEPS de la OCDE-G20, a la luz del derecho a la información*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. Febrero 2021. viii y 201.

**Director:** Modesto Vargas Castillo.

**Palabras Claves:** Precios de transferencia, plan BEPS, OCDE, fiscalidad internacional, Administración Tributaria, *master file*, archivo maestro, *local file*, archivo local, *country-by-country report*, reporte país por país, informe país por país, registro de transparencia y beneficiarios finales, RTBF, registro de accionistas, Ley de Impuesto Sobre la Renta, Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

## **INTRODUCCIÓN**

### **JUSTIFICACIÓN**

Actualmente se han desarrollado en el mundo una serie de mecanismos jurídicos, políticos y económicos que permiten prevenir y, en su defecto, sancionar la evasión y el fraude fiscal. Específicamente, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) junto con el G20, puso en discusión el problema conocido como *BEPS*, *Base Erosion and Profit Shifting* (por sus siglas en inglés) que significa que existe el fenómeno de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios del que se sirven algunas empresas multinacionales para hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales o trasladar esos beneficios hacia territorios donde existe nula o poca actividad real de la empresa, lo que deriva en escasa o nula renta reportada por las sociedades.

La importancia de este estudio radica en que los mecanismos tributarios que aplican los países -en este caso Costa Rica-, tienen repercusiones en las empresas y es necesario que los contribuyentes sean informados al respecto de una manera fácil y accesible de comprender.

### **HIPÓTESIS**

Ante la deficiencia de la información difundida a las empresas por parte de la Administración Tributaria, es necesaria la elaboración de una guía práctica clara y de fácil comprensión para las empresas-contribuyentes, de las propuestas fiscales tomadas por Costa Rica para cumplir con la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20.

### **OBJETIVO GENERAL**

Examinar las propuestas fiscales específicas tomadas por Costa Rica para la implementación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20 y el alcance de su difusión a las empresas-contribuyentes, con el propósito de brindarles a éstas una guía práctica de fácil comprensión a la luz del derecho a la información.

## **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Detallar en qué consiste la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20 para contextualizar las implicaciones tributarias de esta estrategia mundial.
- Especificar las propuestas fiscales concretas tomadas por Costa Rica, en relación con la acción #13 del Plan BEPS, con el propósito de definir si es coherente con las guías generales del Plan.
- Verificar si las propuestas fiscales tomadas por Costa Rica, a raíz de la acción #13 del Plan BEPS, han sido difundidas de forma apropiada y explicadas técnicamente pero con fácil comprensión a las empresas-contribuyentes que deben cumplir con las exigencias derivadas de dichas propuestas.
- Elaborar una guía práctica que facilite a las empresas costarricenses la comprensión y el cumplimiento de las propuestas fiscales derivadas de la acción #13 del plan *BEPS* de la OCDE-G20.

## **METODOLOGÍA**

Con el fin de demostrar la hipótesis y desarrollar los objetivos de esta investigación, se emplearán los métodos analítico y deductivo. La información será recopilada, categorizada y estudiada detalladamente para llegar a conclusiones específicas.

El acercamiento al objeto de estudio se hará por medio de recopilación de documentación bibliográfica como libros de texto, tesis de grado y posgrado, artículos digitales, legislación, jurisprudencia, manuales nacionales e internacionales y criterios técnicos de entidades locales y extranjeras.



Las técnicas y los instrumentos utilizados en la recolección de información posibilitarán un análisis del contenido bibliográfico mencionado anteriormente; además, se aplicarán entrevistas estructuradas y no estructuradas a personas expertas en la materia.

Para recopilar la información se hará una búsqueda segmentada de la bibliografía: primero por libros de texto, seguido de las tesis de grado y posgrado; tercero, los artículos digitales; cuarto, la legislación y la jurisprudencia; quinto, los manuales nacionales e internacionales y, por último, los criterios técnicos emitidos por entidades locales y extranjeras. Se elaborará un cronograma de entrevistas de acuerdo con el orden en que se desarrollen los capítulos.

Además, la información obtenida será ordenada y analizada mediante fichas y tablas que contengan las categorías conceptuales que se desprenden del índice con el propósito de facilitar su posterior desarrollo en los capítulos respectivos.

Se realizará, también, una confrontación preliminar de la hipótesis y los objetivos para asegurar que existe coherencia y consistencia con el objeto de estudio, y alcanzar el propósito final de demostrar la hipótesis de una manera correcta.

## Capítulo I. NOCIONES BÁSICAS SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

### Sección A. Orígenes y desarrollo del concepto *precios de transferencia*

El origen y desarrollo de los precios de transferencia, *transfer pricing* o *transfer prices* en inglés, se encuentra en el siglo XX y está ligado al desenvolvimiento de las empresas multinacionales. Los primeros indicios se pueden encontrar en el Reino Unido, alrededor de 1915 y luego en los Estados Unidos, cerca de 1917, cuando incorporó los precios de transferencia en su legislación fiscal. Como lo señalan Foscale et al (2013):

En la medida en que las empresas internacionales empezaron a desarrollar sus estrategias para aumentar sus beneficios y minimizar sus riesgos por medio de la diversificación de sus actividades productivas, comerciales y financieras, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre las distintas empresas que conformaban un mismo grupo multinacional o tenían algún tipo de vinculación entre ellas<sup>1</sup>.

Los precios de transferencia inicialmente fueron una práctica común de las empresas; posteriormente, la doctrina y las instituciones, tanto públicas como privadas, trataron de precisar el concepto a lo largo del siglo XX. Como antecedente de la creación de una definición, surgió un conflicto tributario entre distintos países que se conoció como el fenómeno de la doble imposición: una empresa en el país A que trasladara beneficios a otra empresa en el país B tenía que pagar impuestos en ambos Estados y no tendría ningún tratamiento tributario especial. Técnicamente, la doble imposición es la circunstancia bajo la cual un contribuyente debe cumplir con obligaciones tributarias en varios países por un mismo hecho, un mismo tipo de impuesto y un mismo período de tiempo. Dentro de los

---

<sup>1</sup> Foscale et al. (2013) *Precios de Transferencia*. Trabajo de investigación. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina. p.3 Consultado el 29/enero/2020. [http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf)

primeros convenios bilaterales para regular la doble tributación se pueden mencionar los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres (1946).

Sobre este fenómeno de doble imposición, Sánchez (s.f.) dice lo siguiente:

La doble imposición internacional impide la equitativa distribución internacional del producto de los tributos, pues un mismo hecho imponible no debe someterse a tributación dos veces, por el hecho de quedar vinculados a dos países distintos, ya sea por su origen o por la residencia de su titular<sup>2</sup>.

Actualmente, los convenios bilaterales para evitar la doble imposición han ampliado sus propósitos de un tratamiento impositivo a personas físicas que por razones de globalización viven, trabajan y tributan en distintos países, a personas jurídicas que desarrollaron una amplitud de mecanismos económicos y legales para maximizar sus ganancias a nivel global. Va de la mano con la búsqueda de eliminar aquellas restricciones no fundamentadas para el comercio internacional, así como para la inversión extranjera con la prevención de la elusión y la evasión fiscal mediante el intercambio de información tributaria entre distintos países.

A partir de las regulaciones internacionales sobre la doble imposición que se empieza a desarrollar a mayor profundidad la temática de los precios de transferencia ya que planteaba la realidad de que existían empresas que a pesar de beneficiarse de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, comenzaban a emplear otros métodos legalmente permitidos para trasladar sus beneficios económicos a estados en la que la tributación fuera menor o casi nula comparada con el país donde se generaban las ganancias. Desde que se constituyó en 1961, el papel de la OCDE ha sido trascendental para que las administraciones tributarias a nivel global comprendan no solo el concepto de

---

<sup>2</sup> Sánchez, N. (s.f.) "La doble imposición internacional". *Revista Trabajo, Economía y Sociedad*. N°16. Comité Económico y Social de la Generalitat Valenciana. Consultado el 5/marzo/2020. [http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista\\_16/art2-rev16.pdf](http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf)

precios de transferencia sino su contenido. Los precios de transferencia pueden definirse como los valores económicos que le asignan a bienes y servicios (concepción tradicional que actualmente se amplía a inversiones e intangibles, por ejemplo) empresas relacionadas o vinculadas entre ellas, que tienen su domicilio fiscal en países diferentes y que procuran minimizar o eliminar las cargas fiscales a nivel del grupo económico que representan.

Múltiples autores han definido los precios de transferencia, entre ellos Cruz (2016) que los explica como los precios empleados por empresas relacionadas para transferir bienes o prestar servicios entre sí<sup>3</sup>. Rees (2017), menciona que corresponden al valor o precio, que se asigne a los bienes, servicios, inversiones y/o tecnología que son negociados entre empresas relacionadas mediante alguna vinculación y que implique algún tipo de poder de decisión. Este valor puede tener efectos económicos y jurídicos, tanto nacionales como transnacionales, así como para las empresas que intervengan en la relación comercial, como para las administraciones tributarias y para terceros<sup>4</sup>.

Otro término directamente relacionado con el de precios de transferencia es el de empresas vinculadas que también se puede encontrar en la literatura como partes u operaciones vinculadas. Muñoz (2008) haciendo mención a la Ley de Impuesto de la Renta de Perú da una definición que se anota a continuación:

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas

---

<sup>3</sup> Cruz, J. (2016) *Precios de transferencia en Costa Rica*. Artículo de opinión. Periódico El Financiero CR. San José, Costa Rica. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.elfinancierocr.com/opinion/precios-de-transferencia-en-costa-rica/SYTYANJLPNHAHNHYVJ5SYOPBU/story/>

<sup>4</sup> Rees, C. (2017) *¿Qué son los precios de transferencia?* Artículo de opinión. Periódico El Mundo CR. San José, Costa Rica. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.elmundo.cr/opinion/los-precios-transferencia/>

participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas <sup>5</sup>.

Es importante analizar el criterio anterior. Por un lado, puede existir vinculación tanto para personas físicas como para personas jurídicas, siempre y cuando tengan un nivel de influencia en la toma de decisiones a nivel económico, jurídico o administrativo de las empresas. Por otro lado, cuando habla de participación directa se puede ejemplificar con el caso de que X posea el 25% del capital social de la empresa A y cuando se refiere a participación indirecta es cuando Y posee el 25% del capital social de la empresa B que esta a su vez posee el 25% del capital social de la empresa A.<sup>6</sup> Y por último, correspondiente a los casos más complejos de solución para las administraciones tributarias, cuando se mencionan casos de encubrimiento se está ante una apariencia de legalidad en las transacciones entre dos empresas que originalmente no aparecen como vinculadas pero posteriormente se determina la relación entre estas y la existencia de la intención de una elusión o incluso una evasión fiscal.

El otro concepto relevante en la materia es el de *arm's length principle*, traducido al español como principio de libre competencia, principio de valor de mercado, principio de plena competencia o principio de libre competencia.

---

<sup>5</sup> Muñoz, S. (2008) *El concepto de vinculación por la "participación en la administración" y por el "control" para efectos de la normativa de precios de transferencia*. Universidad de Lima. Perú. Revista 46. p. 156. Consultado el 30/octubre/2019. [http://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_Rev46\\_SMS.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev46_SMS.pdf)

<sup>6</sup> Basado en el "Reglamento sobre Precios de Transferencia de Costa Rica", Decreto Ejecutivo N° 37898-H.

Torrealba (2014), en el *Manual de Derecho Tributario Internacional*, cita a Trapé para acercarse al contenido de este principio:

[...] supone que las operaciones celebradas entre personas relacionadas se valoren de acuerdo con las fuerzas de mercado como si fueran entidades independientes. Este principio requiere que se lleve a cabo el análisis de comparabilidad que consiste en analizar las transacciones que llevan a cabo empresas asociadas con transacciones similares entre entidades independientes<sup>7</sup>.

Puede entenderse, entonces, que las administraciones tributarias no pueden interpretar de forma automática que cada vez que se dé una transacción entre empresas vinculadas es porque existe el propósito de manipular sus beneficios. A nivel generalizado, la doctrina ha concluido que existen muchos factores, especialmente económicos y no jurídicos, que influyen en el valor asignado a los bienes y a los servicios entre entidades vinculadas, que responden a prácticas corporativas estructuradas y no a un propósito elusivo o evasivo. Moreno (2003) opina que no todas las operaciones entre partes vinculadas van a ser sujetas a un ajuste de valor de mercado, sino que lo serán aquellas en las que el precio distinto al valor del mercado produzca una reducción o un diferimiento en la tributación<sup>8</sup>.

Como el valor de libre competencia es un concepto jurídico indeterminado e, incluso, muchas veces posee un mayor contenido económico, la OCDE en sus *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del 2017*, actualiza los cinco métodos de valoración que sugiere emplear para determinar, lo más objetivamente posible, cuando los precios de

---

<sup>7</sup> Uckmar et al. (2014) *Manual de derecho tributario internacional*. Editorial Jurídica Continental: San José, Costa Rica. p. 486.

<sup>8</sup> Moreno, J. (2003) *La tributación de las operaciones vinculadas*. 2º Edición. Editorial Aranzadi: Navarra, España. p56.

transferencia pactados entre las empresas resultan en un perjuicio para el Fisco y, por lo tanto, requieren de un ajuste.

Los métodos se resumen a continuación:

#### 1. Métodos tradicionales basados en las operaciones

##### A) Método del precio comparable

Consiste en comparar el precio al que se facturaron los bienes o servicios trasladados o prestados entre empresas vinculadas, con el precio al que se facturaron los bienes o servicios trasladados o prestados entre operaciones no vinculadas. Este método puede aplicarse siempre y cuando se cumplan dos condiciones: la primera, que las diferencias que existan entre las empresas vinculadas y las no vinculadas no influya de forma significativa en el valor normal de mercado. Y la segunda, en caso de que sí existan diferencias, se puedan realizar ajustes que sean lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que provoquen esas diferencias.

##### B) Método del precio de reventa

Inicia con el precio de un producto que fue adquirido a una empresa vinculada y que luego se vende a una empresa no vinculada. El precio al que se revende representa un margen bruto que cubre los costos de la venta, los gastos de explotación y un beneficio. Lo que quede tras sustraer ese margen bruto (y algunos costos asociados a la adquisición del producto como derechos de aduana) se consideraría como un precio de plena competencia. De igual manera al método anterior, deben cumplirse las dos condiciones para que sea aplicable.

### C) Método del coste incrementado

Parte de los costos en los que incurrió el proveedor de los bienes o servicios que transmitió o prestó a otra empresa vinculada y que luego incrementa para obtener beneficios apropiados funciones desempeñadas y las condiciones del mercado. El resultado del costo inicial más el incremento se tomaría como un precio de plena competencia. Igual que el primer método, deben cumplirse las dos condiciones para que sea aplicable.

## 2. Métodos basados en el resultado de las operaciones

### A) Método del margen neto operacional

Se encarga de estudiar el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo, los costos, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene debido a una operación vinculada. El indicador del beneficio neto alcanzado tiene que compararse primero con operaciones de libre mercado y si no con operaciones independientes.

### B) Método de la distribución del resultado

Procura eliminar el efecto que provocan las condiciones especiales por acuerdo o por imposición en una operación vinculada sobre los resultados, determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones.

Como último aspecto importante en esta sección, se señalarán brevemente dos prácticas comunes de algunas empresas multinacionales que no corresponden a precios de transferencia, pero que podrían relacionarse y generar confusión: a) la sobrefacturación y la subfacturación aduanera y b) los paraísos fiscales. Las primeras consisten en la declaración de la mercancía aduanera a un valor superior y a un valor inferior,



respectivamente, al de su transacción con el fin de aumentar o de disminuir la base imponible. De esta manera las empresas tendrán mayores costos deducibles o menores ganancias gravables. A nivel internacional se le considera un delito de contrabando como, por ejemplo, lo hace la legislación de aduanas y tributación de Colombia. Y el segundo caso no cuenta con una definición unívoca ya que depende del énfasis que le quiera dar cada país, pero de acuerdo con lo estipulado por la OCDE, el paraíso fiscal hace referencia a aquellos países o estados que tienen niveles de tributación bajos o nulos para las rentas generadas por actividades económicas dentro o fuera de su territorio, carecen de un intercambio de información efectivo, existe una falta de transparencia en la aplicación de la legislación fiscal y no exigen la existencia de una actividad económica real para las personas físicas o jurídicas. Gran parte de los países del mundo consideran que los paraísos fiscales son dañinos para la economía, erosionan las bases imponibles, distorsionan patrones de comercio y disminuyen la equidad y la neutralidad de los sistemas tributarios.

## **Sección B. Conceptualización de los precios de transferencia en Costa Rica**

Como antecedentes de la creación de un concepto de precios de transferencia en Costa Rica, en 1998 la OCDE emitió un reporte llamado “Competencia fiscal dañina: una cuestión global emergente”, cuyo propósito principal radicaba en identificar los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales tanto para miembros de la Organización como para no miembros. Torrealba (2014) narra cómo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE desarrolló un texto para la Reunión del Consejo de Ministros del 2000 denominada *Toward global tax cooperation, progressing in identifying and eliminating harmful tax practice*, traducido al español como “hacia la cooperación fiscal global, avanzando en la identificación y eliminación de prácticas fiscales nocivas”, donde Costa Rica estuvo bajo investigación al ser considerado un país potencial como paraíso fiscal. Luego de someterlo

a inspección, las autoridades internacionales arrojaron conclusiones que excluían a nuestro país de la categoría negativa<sup>9</sup>:

- Costa Rica no es percibida en la comunidad internacional como un paraíso fiscal ni realiza políticas explícitas orientadas a atraer la localización de inversiones con el objetivo de minimizar su tributación en los países de residencia.
- Mantiene un nivel de tributación que no puede ser considerado bajo: las corporaciones tributan al 30% y además, existe un impuesto de retención a los dividendos del 15%.
- Tiene un sistema de derecho que rige la materia tributaria bajo el principio de reserva de ley, la Administración está sujeta a controles de legalidad y de constitucionalidad y cuando se fiscalice a los individuos debe darse por criterios objetivos de selección. Estos factores eliminaban la posibilidad de que existiera una falta de transparencia.
- La normativa costarricense permite la aprobación de convenios de intercambio de información con otros países, por ejemplo, Estados Unidos. De aquí se borra la posibilidad de falta de información.
- Las políticas de inversión de Costa Rica se enfocan a la atracción de inversión directa. Esto excluye el criterio de ausencia de actividades económicas sustanciales.
- Por último, aunque el país tuviera un criterio de territorialidad en su impuesto sobre la renta, este era insuficiente para determinar la existencia de un paraíso fiscal.

Posterior a la revisión que hizo la OCDE a principios del siglo XXI, Costa Rica intentó llevar a cabo reformas a la legislación fiscal, como con el caso del Proyecto de Ordenamiento Fiscal en el 2002 que luego se llamó Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Sin embargo,

---

<sup>9</sup> Uckmar et al. (2014) Op. Cit. p. 159.

este proyecto que contemplaba los precios de transferencia fracasó en la Asamblea Legislativa. No fue sino hasta el 10 de junio del 2003 que el Ministerio de Hacienda introdujo la primera regulación en torno al tema mediante la Directriz Interpretativa 20-03 llamada “Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal de mercado”, cuyo fin principal consistía en reinterpretar el criterio de realidad económica de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para sentar las bases nacionales del principio de *arm's length* y así realizar ajustes a los precios de transferencia que pactaran las empresas vinculadas.

De esta directriz se pueden destacar dos puntos. Primero, la definición que da de precios de transferencia:

Las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas pueden adoptar múltiples formas o modalidades. Podemos señalar entre éstas las transacciones vinculadas con la fijación de un precio de transferencia acordado o el establecimiento de ciertas cláusulas, condiciones y acuerdos que proporcionan beneficios a otros miembros del grupo de empresas, sin contraprestación a cambio.

Y luego, que faculta a la Administración Tributaria a valorar aquellas operaciones realizadas entre personas físicas o jurídicas vinculadas y recalificar los hechos si determina que más allá de la figura legal bajo la que se ampararon las empresas, existe una “realidad subyacente” que amerita un ajuste en la cantidad o la forma en la que se les cobraron los tributos. Este criterio generó controversia entre los operadores del derecho ya que se argumentaba que se estaba violando el principio de reserva de ley pero la respuesta de la Administración Tributaria fue que los artículos 8 y 12 del CNPT permitían (e incluso casi que exigían) que la realidad económica prevaleciera incluso cuando las formas jurídicas empleadas por las empresas fueran las apropiadas.

Casi diez años después, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia realizó aclaraciones con respecto a la Directriz 20-30 en sus sentencias N°4940-2012 del 18 de abril del 2012 y N°8739-2012 del 27 de junio del 2012. La primera sentencia consiste en una acción de inconstitucionalidad presentada por la empresa Nestlé Costa Rica S.A. en contra de la Directriz 20-30 bajo los supuestos de violación al principio de reserva de ley que debe imperar en la Administración Pública, al respecto se detallaba 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. [...] la directriz configura un acto arbitrario de la administración tributaria, pues lejos de interpretar la ley tributaria, excede sus alcances y límites.

Por su parte, la Procuraduría General de la República critica que la empresa erróneamente solicita a la Sala Constitucional la resolución de un tema de mera legalidad que estaba a la espera del criterio de Casación. Además, sobre el fondo del asunto señala que si bien la directriz 20-30 no corresponde conceptualmente a este instrumento administrativo, sí se puede catalogar como una norma técnica que establece los pasos a seguir en materia de precios de transferencia para los funcionarios públicos. Alega que no hace falta que esta guía o serie de pasos se regule mediante una ley puesto que se cubre bajo la discrecionalidad administrativa del artículo 15 de la Ley General de Administración Pública.

A su vez, el director general de Tributación fundamentó el actuar de la Administración Tributaria en los artículos 8 y 12 del CNPT. Se interpretó que a pesar de que

las transacciones entre las empresas vinculadas se habían registrado formalmente, materialmente eran inexactas porque se fijaron precios disímiles y desproporcionados que alejaron a la empresa de la realidad económica del mercado, provocando así una disminución sustancial en la tributación debida. El empleo de la directriz 20-30 y de las recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia, fue exclusivamente de apoyo técnico para los funcionarios que ya cuentan con el respaldo legal para fiscalizar las actuaciones de los contribuyentes, rectificarlas y de ser necesario sancionarlas.

La respuesta al conflicto por parte de la Sala Constitucional comprendió varios aspectos. Valoró la directriz 20-30 como un instrumento administrativo de interpretación del CNPT que permite analizar la realidad económica que rodea las transacciones entre empresas vinculadas, con el fin de determinar si existió un perjuicio hacia el Fisco que debe ser rectificado. También señala que no es necesario que Costa Rica sea miembro de la OCDE para poder aplicar reglas o prácticas que a nivel internacional reciben un alto nivel de consenso y uso. Además, es enfática en que el derecho tributario en nuestro país es autónomo y tiene la posibilidad de interpretar la normativa de la mejor manera posible para recaudar correctamente los impuestos, que por un lado corresponde los contribuyentes aportar a las cargas públicas y por otro que tiene la Administración Tributaria de velar por su cumplimiento.

Ahora bien, la acción de inconstitucionalidad se declaró sin lugar bajo el siguiente criterio:

[...] 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.

Luego está la sentencia de la Sala Constitucional N°8739-2012. Una acción de inconstitucionalidad presentada por la empresa Polymer S.A. en contra de la directriz 20-30. La mayor parte de la respuesta de la Sala repite la justificación dada en la resolución N°4940-2012. Sin embargo, adiciona que la Directriz cuestionada no infringe los principios de reserva de ley, potestad reglamentaria y seguridad jurídica, rechazando por el fondo la acción incoada.

El 5 de junio de 2013 el Ministerio de Hacienda emitió el Decreto N° 37898-H titulado “Disposiciones sobre precios de transferencia”, como una manera de respuesta a las exigencias internacionales en la materia sobre los principios básicos, metodología y procedimientos aplicables, pero también con el propósito de brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes costarricenses que mostraban inconformidad con el uso de la Directriz 20-30. La mayor importancia de este decreto radica en que se definen los siguientes términos: precios de transferencia, principio de libre competencia, ajuste correlativo, partes vinculadas y análisis de comparabilidad. Asimismo, establece cuáles son las facultades de la Administración para actuar, obliga a las empresas a presentar declaraciones informativas, así como a llevar una documentación apropiada de las transacciones y fija los seis métodos que serán empleados.

En el año 2017 dos resoluciones del Ministerio de Hacienda, la DGT-R-16-2017 y la DGT-R-28-2017 (la segunda realiza una modificación parcial de la primera), detallaban el manejo de la documentación de las transacciones entre empresas vinculadas. Especialmente qué tipo de archivos debían tener al alcance de la Administración Tributaria, el plazo y la forma de conservación. Ambas resoluciones fueron derogadas por la DGT-R-49-2019 del 22 de agosto del 2019 llamada *Documentación de los estudios de precios de transferencia*. Una sección del contenido de la resolución consiste en separar la información de la empresa en corporativa y de la entidad local: en la primera, parte de los archivos que se solicitan corresponden a un detalle de la estructura corporativa del grupo económico, su localización geográfica, la estructura administrativa, la descripción de los negocios

(operaciones que generan negocios, cadena de suplidores de bienes y servicios, partes relacionadas con las que tienen acuerdos de servicios de investigación y desarrollo, lista de los mercados de bienes y servicios, entre otros) y una lista de los intangibles que emplean. En el caso de la segunda, se solicita una descripción de la manufactura, la distribución de bienes, la provisión de servicios, el monto de los gastos por las transacciones, los riesgos asumidos, los activos involucrados, el método de precios de transferencia que se ha aplicado y los ajustes de comparabilidad realizados.

Finalmente, el mayor desarrollo normativo sobre los precios de transferencia se dio a partir del año 2018. Seis instrumentos serán solamente citados a continuación, puesto que en el Capítulo III se analizarán con mayor profundidad. En primer lugar, la Resolución DGT-R-001-2018 del 11 de enero del 2018 denominada “Suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte PAIS POR PAIS (Country by Country) de la OCDE”. En segundo lugar, el Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, Decreto Ejecutivo N° 41040-H del 5 de abril del 2018. En tercer lugar, la reforma fiscal más importante que ha sufrido Costa Rica en los últimos veinte años, la Ley N° 9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas aprobada el 3 de diciembre del 2018 pero con variedad de fechas de entrada en vigencia dependiendo de la materia que regulara. En cuarto lugar, la Reforma al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Ejecutivo N° 41818 del 17 de junio de 2019 que derogó el Decreto N° 37898-H. En quinto lugar, la Resolución DGT-R-49-2019 del 22 de agosto del 2019 llamada “Documentación de los estudios de precios de transferencia” que deroga la Resolución DGT-R-16-2017 del treinta de marzo del dos mil diecisiete. Y, por último, la Resolución DGT-ICD-R-06-2020 del 26 de marzo de 2020 llamada Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, que derogó la Resolución DGT-ICD-R-14-2019 del 3 de abril de 2019.

## Capítulo II. SURGIMIENTO Y APLICACIÓN DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20

### Sección A. Contexto histórico de la OCDE y del G20

La Segunda Guerra Mundial se extendió de 1939 a 1945 y ha sido el escenario más atroz que ha vivido la humanidad. Un total de 23 países (divididos en los Países del Eje como Alemania, Italia y Japón y los Países Aliados como Francia, Reino Unido, Estados Unidos y la Unión Soviética) se vieron involucrados directamente, asentándose la crisis en el Continente Europeo. Sus numerosas consecuencias pueden puntualizarse de la siguiente manera:

- El holocausto judío en los campos de concentración alemanes, con una estimación de 6 millones de muertos.
- Las muertes masivas a raíz de la Batalla de Stalingrado, el hundimiento de Pearl Harbor y el desembarco de Normandía.
- Catástrofe en Hiroshima y Nagasaki en Japón con el ataque de bombas atómicas lanzado por Estados Unidos.
- Las violaciones masivas a las mujeres y la tortura y asesinato de prisioneros de guerra, independientemente del frente al que perteneciera el país.
- La toma de Berlín por parte del Ejército Rojo de la Unión Soviética que marcó el fin de la segunda guerra mundial.
- La inestabilidad generalizada a nivel económico y productivo, social, político, migratorio, ambiental, sanitario, entre otros.

Para Ayén (2010)<sup>10</sup> la consecuencia económica más relevante de la segunda guerra mundial fue consolidar la hegemonía de los Estados Unidos al disponer de más del 50 % del producto interno bruto mundial y más del 60 % de las reservas de oro del mundo. La postura de este país dejó de ser neutral para convertirse en un ente activo de la política económica

---

<sup>10</sup> Ayén, F. (2010) *La Segunda Guerra Mundial. Causas, desarrollo y repercusiones*. Sección Temario de oposiciones de Geografía e Historia), Proyecto Clío 36. p.15. Consultado el 6/mayo/2020. <http://clio.rediris.es/n36/oposiciones/tema70.pdf>



internacional, por ejemplo, a través de la conferencia de Bretton Woods de 1944 donde se asientan las bases del nuevo orden económico y financiero mundial. Se crea un nuevo sistema monetario e instituciones internacionales para regular la economía: el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT por sus siglas en inglés).

Este panorama fue la cuna para que en 1947 naciera el *Programa de Recuperación Europea*, llamado comúnmente el *Plan Marshall* a raíz del protagonismo del secretario de los Estados Unidos, George Marshall. De previo, en abril de 1945 Harry Truman estaba a la cabeza del gobierno de los Estados Unidos, tras la muerte del presidente Franklin D. Roosevelt y tenía en sus manos la decisión para ejecutar el *Proyecto Manhattan*: investigación y desarrollo de armas nucleares a cargo de los Estados Unidos que finalmente fueron utilizadas en los ataques aéreos en Japón. El país norteamericano se había posicionado como el gran aliado que ejerció presión suficiente sobre Europa para alcanzar el fin de la segunda guerra mundial y su presidente sabía que las repercusiones económicas europeas podrían impactar el crecimiento que estaba experimentando Estados Unidos. Por ejemplo, las exportaciones norteamericanas a los países europeos que serían beneficiarios del *Plan Marshall* representaban 4 252 millones de dólares en 1946 y 5 728 millones de dólares en 1947, el déficit financiero europeo concentrado en la necesidad de mantenimiento y recuperación de sus territorios implicaba un “hueco” para Estados Unidos si quería preservar sus estrategias de política económica exterior.<sup>11</sup>

En julio de 1947 se convocó a una reunión en París a 22 países europeos, de los que solo 16 confirmaron su asistencia y otros 6 -muchos bajo presión de la Unión Soviética- declinaron su participación. De esta reunión surgió el Comité para la Cooperación Económica Europea (CCEE) cuyo informe de setiembre de 1947 fue presentado ante el secretario Marshall y seguidamente al presidente Truman. El contenido del informe se

---

<sup>11</sup> Florensa, S. (1984) *El Plan Marshall*. Revista Historia Universal. Edición 21. p. 93. Consultado el 9/mayo/2020. [https://www.iemed.org/recursos-compartits/imatges/presentacio/bibliografia/FLORENSA-%20Senen\\_El%20Plan%20Marshall\\_2.pdf](https://www.iemed.org/recursos-compartits/imatges/presentacio/bibliografia/FLORENSA-%20Senen_El%20Plan%20Marshall_2.pdf)

centraba en las metas de producción europea que debían alcanzarse, las medidas indispensables para la estabilización financiera de los distintos países europeos, las medidas de liberalización de los intercambios y del comercio (interior y exterior) y proyectaba el déficit europeo para el período de 1948-1951 en 22 400 millones de dólares <sup>12</sup>.

Para concretar la ayuda económica que necesitaba Europa, Estados Unidos promulgó la *Foreign Assistance Act* (Ley de Ayuda Extranjera) en 1948<sup>13</sup> que contemplaba que la situación existente en Europa ponía en peligro el establecimiento de una paz duradera, el bienestar general, el interés nacional de los Estados Unidos y el logro de los objetivos de las Naciones Unidas. Y, por lo tanto, la restauración y mantenimiento de Europa radicaba en lograr unas relaciones económicas internacionales estables y una economía independiente de la ayuda extraordinaria extranjera. Se dejó claro que el soporte monetario proveniente del país norteamericano estaría dirigido a aumentar la producción, a expandir el comercio internacional, a crear y mantener la estabilidad financiera interna y a desarrollar la cooperación económica (incluyendo todos los pasos posibles para establecer y mantener tasas de intercambio equitativas, así como para impulsar la progresiva eliminación de las barreras de intercambio). Adicionalmente, las acciones concretas a tomar incluían promover la producción industrial y agrícola de los países europeos participantes, promover tanto la restauración como el mantenimiento de la solidez de las monedas, los presupuestos y las finanzas europeas, y facilitar y estimular el crecimiento del comercio internacional entre los países participantes, así como con otros países por medio de medidas apropiadas como la reducción de las barreras que puedan obstaculizar dicho comercio.

El Comité para la Cooperación Económica Europea (CCEE) que se instauró en la reunión de París de 1947, mencionada en el párrafo tras anterior, fue la base para la

---

<sup>12</sup> Florensa, S. (1984) Op. Cit. 97.

<sup>13</sup> Government of the United States of America (1948). *Foreign Assistance Act*. Consultado el 13/mayo/2020. <https://www.cia.gov/library/readingroom/docs/1948-04-03b.pdf>

creación de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) mediante la Convención Europea de Cooperación Económica, celebrada en París el 16 de abril de 1948. La OECE formaba parte de los acuerdos de París donde se le obligaba a Europa a fijar una organización permanente con una estructura sólida y unas funciones determinadas para ejercer control y administración sobre el plan de recuperación que se le había establecido a los países participantes (Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía). Se regía por cinco principios básicos<sup>14</sup>: a) promover la cooperación entre los países participantes y sus programas nacionales de producción para la reconstrucción de Europa, b) desarrollar el comercio intra-europeo reduciendo los aranceles y otras barreras a la expansión del comercio, c) estudiar la viabilidad de crear una unión aduanera o área de libre comercio, d) estudiar la multilateralización de pagos y e) lograr condiciones para una mejor utilización de la mano de obra. Asimismo, la Convención en su artículo 13 dejó clara la apertura de intercambio que comenzaría a regir entre países de distintos continentes y que sería el inicio de una nueva conceptualización del comercio internacional, a través de los poderes otorgados a la OECE: (a) tomar decisiones para su implementación -refiriéndose al artículo 11 de la Convención- por los Miembros; (b) celebrar acuerdos con sus miembros, países no miembros, el gobierno de los Estados Unidos y organizaciones internacionales y (c) formular recomendaciones al Gobierno de los Estados Unidos, a otros gobiernos y a organizaciones internacionales<sup>15</sup>.

La Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) dio paso a la instauración de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), mediante la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

---

<sup>14</sup> OECD (s.f.) *History of the Organisation for European Economic Cooperation*. Consultado el 15/mayo/2020. <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>

<sup>15</sup> The Hague. Ministry of Foreign Affairs. Directorate-General for the Economic and Military Aid Program (1954). *Road to recovery, The Marshall Plan. Its Importance for the Netherlands and European Cooperation*. Consultado el 20/mayo/2020. [https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable\\_en.pdf](https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_en.pdf)

el 14 de diciembre de 1960 en París. La información relevante sobre la estructura y el funcionamiento de la OCDE se detalla en la siguiente tabla<sup>16</sup>.

<b>Nombre</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)
<b>Fecha de creación y fecha de entrada en vigor</b>	Creada el 14 de diciembre de 1960. Entró en vigor el 30 de setiembre de 1961.
<b>Sede</b>	París, Francia.
<b>Países miembros</b>	38 en total. Alemania, Austria, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, Corea, Costa Rica, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Checa, República Eslovaca, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía.
<b>Estructura</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Un Consejo: Representantes de los países miembros y de la Comisión Europea definen la orientación estratégica de la OCDE. Las decisiones se toman por consenso.</li> <li>- Una Secretaría: Siguiendo el mandato del Consejo, los departamentos de la OCDE recopilan datos, realizan análisis y formulan recomendaciones para orientar los debates en los comités.</li> <li>- Comités Especializados: Los comités y grupos de trabajo reúnen a representantes de los países miembros y socios para intercambiar experiencias, innovar y evaluar políticas.</li> </ul>

<sup>16</sup> Recopilación propia basada en el documento de la Convención de la OCDE y en datos ofrecidos en su página web. Consultado el 20/mayo/2020. <http://www.oecd.org/acerca/documentos/convenciondelaocde.htm>

<p><b>Presupuesto</b></p>	<p>1. Anualmente, conforme al Reglamento Financiero adoptado por el Consejo, el Secretario General someterá a la aprobación del mismo un presupuesto anual, las cuentas y cualquier presupuesto anexo solicitado por el Consejo.</p> <p>2. Los gastos generales de la Organización, aprobados por el Consejo, se distribuirán conforme a una escala que será fijada por el Consejo. Los demás gastos estarán financiados conforme a las bases fijadas por el Consejo.</p> <p>Para el año 2019 se presupuestó un estimado de 386 millones de euros.</p>
<p><b>Secretaría General</b></p>	<p>Ángel Gurría (mexicano) a partir de junio de 2006. Renovación del mandato en 2015 para el periodo 2016-2021.</p>
<p><b>Objetivos</b></p>	<p>a) Realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así al desarrollo de la economía mundial.</p> <p>b) Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico.</p> <p>c) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, conforme a las obligaciones internacionales.</p>
<p><b>Protocolos adicionales</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Protocolo adicional número 1: sobre la representación en la Organización de las Comunidades Europeas, creada por los Tratados de París y Roma de 28 de abril de 1931 y 25 de marzo de 1957.</li> <li>- Protocolo adicional número 2: sobre la capacidad jurídica de la Organización y los privilegios, exenciones e inmunidades de la Organización, de sus</li> </ul>

	funcionarios y de los representantes de sus miembros.
<b>Temas que trata</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Agricultura y pesca</li> <li>- Seguridad química y bioseguridad</li> <li>- Competencia</li> <li>- Gobierno corporativo</li> <li>- Corrupción e integridad</li> <li>- Desarrollo</li> <li>- Digital</li> <li>- Economía</li> <li>- Educación</li> <li>- Empleo</li> <li>- Medio ambiente</li> <li>- Finanzas</li> <li>- Crecimiento verde y desarrollo sostenible</li> <li>- Salud</li> <li>- Industria y emprendimiento</li> <li>- Innovación</li> <li>- Seguros y pensiones</li> <li>- Inversión</li> <li>- Migración</li> <li>- Gobernanza pública</li> <li>- Desarrollo regional, rural y urbano.</li> <li>- Reforma regulatoria</li> <li>- Ciencia y Tecnología</li> <li>- Problemas sociales y de bienestar</li> <li>- Impuestos</li> <li>- Comercio</li> </ul>

<p><b>Publicaciones relevantes para Latinoamérica</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- América Latina y el Caribe 2019: Políticas para PYMES competitivas en la Alianza del Pacífico y países sudamericanos participantes.</li> <li>- Dando forma a la transformación digital en América Latina.</li> <li>- Estadísticas de ingresos en América Latina y el Caribe 2020.</li> <li>- Impulsando la productividad y el crecimiento inclusivo en América Latina.</li> <li>- Integridad para el buen gobierno en América Latina y el Caribe: de los compromisos a la acción.</li> <li>- Perspectivas económicas de América Latina 2019.</li> <li>- Promoviendo la productividad para el crecimiento inclusivo en América Latina.</li> <li>- Resumen del gobierno: América Latina y el Caribe 2020.</li> </ul>
---	---

Previo a mencionar la importancia que tiene la OCDE a nivel global, es necesario hacer referencia al papel que cumplen las organizaciones internacionales de vocación económica. Castro y Villegas (2015), citando a Herdegen, anotan lo siguiente:

En la vida económica internacional, las organizaciones internacionales, como forma de cooperación interestatal, juegan un papel clave. Su importancia se muestra en distintos planos. Especialmente, en su función normativa (elaboración de reglas vinculantes para sus miembros o de recomendaciones para los complejos económicos), en su función de foro para la coordinación y la consulta interestatal, y

en su función de apoyo (para medidas de reestructuración económica o de mejora de la infraestructura, especialmente en países en vías de desarrollo)<sup>17</sup>.

La ceremonia de la firma del Acuerdo de Adhesión de Chile a la OCDE en 2010 dio pie a que el Secretario General pusiera en evidencia algunas de las ventajas que implicó el proceso de incorporación para este país latinoamericano y que se puede relacionar con las adhesiones de los otros miembros de la Organización. El secretario señaló que:

El proceso de adhesión a la OCDE es por sí mismo un catalizador para la reforma. Durante los últimos dos años, Chile pasó por un exhaustivo y minucioso análisis de sus políticas económicas, sociales y de medio ambiente, sus prácticas e instituciones, y tomó importantes medidas en muchas áreas.

Chile decidió introducir el intercambio de información tributaria, apegándose al estándar internacional. Chile también ha establecido la responsabilidad de personas jurídicas por soborno, en lo que podría ser un modelo para muchos otros países. También ha revisado y mejorado el gobierno corporativo de las empresas propiedad del estado y de las empresas privadas por igual. Chile ha hecho también importantes compromisos para avanzar en la mitigación y adaptación al cambio climático y otros problemas ambientales. Todas ellas son medidas que a la larga asegurarán el crecimiento sostenible y una vida mejor para sus ciudadanos<sup>18</sup>.

Gurría (2011) considera que, por un lado, la cooperación entre los países miembros y no miembros de la OCDE es clave para fomentar el crecimiento y la prosperidad nacional y mundial, y para evitar que se apliquen políticas contrarias a la cooperación; y, por otro

---

<sup>17</sup> Castro, A. Villegas, A. (2015) *Posible ingreso de Costa Rica a la OCDE y sus implicaciones jurídicas*. Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. p.18

<sup>18</sup> OCDE. (2010). *Ceremonia de la Firma del Acuerdo de Adhesión de Chile a la OCDE*. Consultado el 25/mayo/2020.<http://www.oecd.org/about/secretary-general/ceremoniadelafirmadelacuerdodeadhesiondechilealaocde.htm>



lado, que la asesoría que brinda la OCDE ha tenido siempre como fundamento un análisis interdisciplinario, profundo y de gran calidad.<sup>19</sup> Prueba de la influencia que tiene la OCDE en las políticas y en la normativa interna de los países está en las 24 áreas -mencionadas previamente- en las que desarrolla opiniones, recomendaciones, directrices, convenios, entre otros, como es el caso del Plan BEPS en materia tributaria internacional que se analizará a detalle más adelante.

Ahora, el segundo punto relevante para esta sección de la investigación corresponde al surgimiento y desarrollo del Grupo de los 20 o G20. Para entender el G20 primero hay que describir al grupo de los 7 o G7, este grupo económico internacional fue el resultado de la unión de siete países: Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido. Para la época de 1973 eran inicialmente cinco ministros de finanzas los que se reunían (Alemania, Estados Unidos, Francia, Japón y Reino Unido) preocupados por encontrar soluciones para prevenir una crisis del petróleo y una recesión económica mundial.<sup>20</sup> Italia ingresó en la cumbre de 1975 llevado a cabo en Rambouillet, Francia, y Canadá se unió en la cumbre de 1977 de San Juan, Puerto Rico. No fue sino hasta la cumbre de 1997 en Denver, Estados Unidos que Rusia pasó de ser un observador del G7 a ser llamado formalmente como un socio y que se denominara el G8. Sin embargo, existieron discusiones sobre si este país era realmente un miembro o no del G8 ya que no pertenecía a la Organización Mundial de Comercio (OMC) y tenía constantes conflictos en las negociaciones comerciales con Estados Unidos. Este problema fue resuelto en el 2002 durante la cumbre de Kananaskis, Canadá cuando oficialmente se reconocía a Rusia como un miembro de pleno derecho de todas las discusiones del G8.<sup>21</sup> El G8 no surgió como una

---

<sup>19</sup> Gurría, A. (2011) *La OCDE a los 50 años de su creación: logros, retos y decisiones futuras*. Revista de Economía Mundial, núm. 28. Sociedad de Economía Mundial Huelva, España. pp. 32-33. Consultado el 25/mayo/2020. <https://www.redalyc.org/pdf/866/86622163002.pdf>

<sup>20</sup> Ávalos, J. González, A. (2008) *Trabajo de investigación: G8*. Universidad de Colima, México. p.3. Consultado el 27/mayo/2020. <https://relacionesinternacionalesuol.files.wordpress.com/2008/12/el-g8.pdf>

<sup>21</sup> Ávalos, J. González, A. (2008) Op. Cit. pp.4-5.

organización internacional formal ni tampoco fue un tratado multilateral, permaneció como una unión libre de estados que se regirían por las reglas necesarias en cada cumbre que celebraran.

Independientemente de las discrepancias sobre la conformación y la estructura del G8, lo que sí estaba claro eran sus objetivos: analizar el estado de la política y las economías internacionales e intentar aunar posiciones respecto a las decisiones que se toman en torno al sistema económico y político mundial.<sup>22</sup> El comunicado de la cumbre de Denver<sup>23</sup> especificaba las áreas de trabajo, dentro de las que se destacan algunas como:

- Asuntos económicos y sociales: la globalización abarca la expansión de los flujos transfronterizos de ideas e información, bienes y servicios, tecnología y capital. Una mayor apertura e integración en la economía global crea oportunidades para una mayor prosperidad a medida que los países se especializan en las actividades económicas que realizan mejor, al tiempo que promueven una mayor competencia y eficiencia, y la rápida difusión de la innovación tecnológica.
- Oportunidades y los desafíos de las poblaciones que envejecen: discutimos la transición del trabajo a la jubilación, el aprendizaje a lo largo de la vida y las formas de alentar el voluntariado y apoyar el cuidado familiar.
- Pequeñas y medianas empresas: en nuestra discusión, analizamos los obstáculos para dicho crecimiento, incluida la falta de disponibilidad de capital de deuda o capital en las etapas críticas del crecimiento de una empresa, la regulación innecesaria, las dificultades para adoptar tecnologías innovadoras existentes y los problemas de las pequeñas empresas para

---

<sup>22</sup> Ávalos, J. González, A. (2008) Op. Cit. p.6.

<sup>23</sup> Government of the United States of America. (2001) *Communique: The Denver summit of the eight*. Archive of the US Department of State. Consultado el 27/mayo/2020.  
<https://1997-2001.state.gov/issues/economic/summit/communique97.html>

ingresar a los mercados globales. Hacemos hincapié en la necesidad de eliminar estos obstáculos.

- Medio Ambiente: evidencia científica abrumadora vincula la acumulación de gases de efecto invernadero en la atmósfera con los cambios en el sistema climático global. Si las tendencias actuales continúan en el próximo siglo, es probable que haya impactos inaceptables en la salud humana y el medio ambiente mundial. Revertir estas tendencias requerirá un esfuerzo global sostenido durante varias décadas, con la participación de todos nuestros ciudadanos y cambios en nuestros patrones de consumo y producción.
- Crimen organizado internacional: hemos fortalecido la cooperación bilateral, multilateral y con otras naciones y grupos para llevar a los criminales ante la justicia a través de la asistencia legal mutua y la extradición, para promover la cooperación entre nuestros organismos encargados de hacer cumplir la ley, para fortalecer la seguridad de los documentos y mejorar las estrategias para combatir el tráfico de extranjeros, y para prevenir tráfico ilegal de armas de fuego.

Todo este trasfondo de análisis y cooperación a nivel político, económico y social; junto con la crisis financiera de Asia de 1997, dio lugar a la creación del Grupo de los 20 o G20 en la cumbre de Colonia, Alemania de 1999. Esta vez se unieron los países de Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, India, Indonesia, México, República de Corea, Sudáfrica, Turquía y la Unión Europea. El objetivo principal del G20 consistía en impulsar la discusión, estudio y revisión de temas políticos entre los países industrializados y mercados emergentes con un enfoque que promueva la estabilidad financiera internacional <sup>24</sup>. Una de las fuertes críticas que se le hace al G20 es que las negociaciones específicas que se dan en las cumbres no son de acceso público y que las estrategias que se revelan son, por lo general, lineamientos básicos que describen problemáticas globales que resultan evidentes.

---

<sup>24</sup> Ávalos, J. González, A. (2008) Op. Cit. pp.7-8.

Sin embargo, algunas de sus decisiones que sí implican cambios en las políticas de los gobiernos han pasado de centrarse en los temas que eran abordados por el G8, como la configuración de un sistema financiero internacional que sea estable y tienda al crecimiento a la lucha contra la pobreza, el cambio climático, la gestión de las migraciones económicas internacionales, los riesgos del nuevo nacionalismo energético; a la regulación de inversión financiera y económica, reforma de instituciones internacionales financieras (como el Fondo Monetario Internacional), política fiscal, crisis financiera y económica, y al desarrollo de regiones como la africana <sup>25</sup>.

Lo que en un inicio surgió como un apoyo de los países de Occidente a Oriente, dio una vuelta inesperada en la crisis del 2008 provocada por Estados Unidos ya que los países occidentales pidieron ayuda a países de los mercados emergentes, como China, con su gran superávit presupuestario y comercial, para evitar una depresión mundial. Este evento cambió en forma decisiva el balance de poder de Occidente a Oriente. <sup>26</sup> Ahora, sobre su nivel estructural interno el de mayor relevancia es la reunión de los líderes en las cumbres anuales, seguido de las reuniones regulares de los ministros de finanzas y los gobernadores de bancos centrales y las reuniones de los *sherpas* que son representantes de los jefes de estado que hacen el trabajo pesado de negociar la agenda, los análisis de los temas y los documentos de resultados. También hacen uso de otros instrumentos como: a) reuniones ministeriales donde se convocan a ministros de otros ramos (como el caso de la convocatoria del 2011 a ministros de agricultura y a ministros de trabajo); b) reuniones de grupos de trabajo (como el Grupo de Trabajo sobre Desarrollo presidido por Sudáfrica, Corea del Sur y Francia y el grupo de trabajo sobre el Sistema Monetario Mundial”

---

<sup>25</sup> Universidad Pablo de Olavide (s.f.) *Análisis de la relación entre el G8 y G20 como foros de gobernanza global*. Muestra de Trabajo de Fin de Grado para el plan de Ciencias Políticas y de la Administración. Sevilla, España. pp.10-11. Consultado el 27/mayo/2020.  
<https://www.upo.es/cms2/export/sites/facultades/facultad-derecho/es/oferta-academica/grados/grado-en-ciencias-politicas-y-de-la-administracion/descargas/TFG-maxima-calificacion-2-Grado-CPA.pdf>

<sup>26</sup> Alexander, N. (2011) *Introducción al G20*. Artículo para la Organización no Gubernamental Heinrich BÖELL. Washington, Estados Unidos. p. 1. Consultado el 27/mayo/2020.  
[https://us.boell.org/sites/default/files/alexander\\_introduction\\_g20\\_es.pdf](https://us.boell.org/sites/default/files/alexander_introduction_g20_es.pdf)

copresidido por Alemania y México); y c) la asignación especial sobre fuentes innovadoras de financiamiento como cuando se le pidió a Bill Gates (a título individual, no como copresidente de la *Bill and Melinda Gates Foundation*) preparar un informe para la Cumbre sobre fuentes innovadoras de financiamiento, incluyendo el financiamiento para el cambio climático.<sup>27</sup>

La legitimidad y el verdadero cumplimiento de los objetivos del G20 han sido cuestionados por amplios autores. Por ejemplo, Merke y Zaccato (2018) comparten que:

La cooperación internacional, y particularmente aquella que se desarrolla en el marco de la diplomacia de cumbres – como el G20 –, se centra en temas domésticos, en lo que cada estado hace adentro de su país. Ello requiere un trabajo más profundo en materia de negociación, coordinación y búsqueda de consensos, entre estados muy heterogéneos, con intereses, idiosincrasias y sociedades muy disímiles<sup>28</sup>.

Aunado a esto, el G20 sólo presenta informes de cumplimiento ante sus propios miembros y ha empleado a organizaciones internacionales para que lleven un control del desarrollo de sus propósitos<sup>29</sup>, como es el caso de:

- El FMI con el Proceso de Evaluación Mutua (PEM) sobre el rendimiento de cada país miembro del G20 en llevar a cabo las acciones diseñadas para promover el crecimiento y el rebalance de la economía global. Esto incluye rastrear si los países “avanzados deficitarios” están cortando sus déficit fiscales, si los países “avanzados superavitarios” están expandiendo su demanda doméstica y si los países están

---

<sup>27</sup> Alexander, N. (2011) Op. Cit. p.3.

<sup>28</sup> Merke, F. Zaccato, C. *Introducción: el G20 en tiempos inciertos*. Coordinadora Regional de Investigaciones Económicas y Sociales (CRIES). Revista Pensamiento Propio. N°48. p.23. Consultado el 27/mayo/2020. <http://cries.org/wp-content/uploads/2018/11/006-merke-zaccato.pdf>

<sup>29</sup> Alexander, N. (2011) Op. Cit. p. 5.

recortando los salarios mínimos y desmantelando los mecanismos de negociación colectiva, entre otras cosas.

- Y los órganos de comercio: la OMC, la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Estos órganos preparan un informe sobre las medidas comerciales y de inversión del G20 que observa las acciones proteccionistas por parte de los países del G20 e identifica nuevos tratados bilaterales de inversión y acuerdos internacionales de inversión.

A pesar de las válidas críticas en torno a las funciones de la OCDE y del G20, la unión de esfuerzos entre ambas permitió la creación del Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) que se explicará en la siguiente sección.

## **Sección B. Plan BEPS como estrategia tributaria mundial**

Históricamente los Estados han regulado su materia impositiva a un nivel interno y les interesaba ejercer un control sobre la producción de riqueza dentro de su territorio con el fin de generar ingresos para que el aparato público pudiera cumplir con sus funciones. Sin embargo, la globalización trajo consigo un acelerado ritmo de tráfico mercantil, un incremento en los movimientos migratorios y una activa participación de organismos internacionales en las políticas de sus miembros. La nueva preocupación radicaba, por un lado, en no dejar escapar rentas que hasta entonces no habían existido y, por otro lado, en fomentar la cooperación entre distintos países para que los esfuerzos de regulación tributaria tuvieran un mayor impacto. De esta manera es como nace la fiscalidad o la tributación internacional.

Borderas y Moles (2008) definen el contenido del derecho tributario internacional como un conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los

aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.<sup>30</sup>

Asimismo, Marín (2015) lo concibe como aquella rama del derecho que ordena las relaciones entre sujetos que pertenecen a Estados distintos, y que contiene las normas aplicables para aquellos casos donde dos o más personas -físicas o jurídicas- interactúan en una o más jurisdicciones.<sup>31</sup>

La fiscalidad internacional se rige por una serie de principios básicos, entre los que podemos citar:

- Principio personalista: el residente de un país tributa por su renta mundial determinado independientemente del lugar donde la renta se genere. Los puntos de conexión serán la residencia habitual y la nacionalidad.
- Principio de territorialidad y fuente de la renta: Un determinado Estado sujeta a gravamen las rentas originadas en su territorio con independencia de que el contribuyente sea residente o no.<sup>32</sup>
- Principio de tributación única: responde a la cuestión de cuántos países pueden gravar una renta, y cuyo corolario es la obligación de eliminar la doble imposición.
- Principio de beneficio: responde a la cuestión de cómo se divide la potestad tributaria, y que se resuelve en el principio de que las rentas activas han de gravarse

---

<sup>30</sup> Borderas, E. Moles, P. (2008) *Derecho Tributario Internacional*. Vol. 1. Editorial El Fisco: Barcelona, España. p. 17. Consultado el 29/mayo/2020  
[https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTIInternacional/2008\\_derecho\\_tributario\\_internacional\\_vol+1\\_borderas\\_moles.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTIInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf)

<sup>31</sup> Marín, M. (2015) *Alcances de la acción número siete del plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios propuesto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el concepto actual de establecimiento permanente en Costa Rica*. Tesis de licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica: San José, Costa Rica

<sup>32</sup> Borderas, E. Moles, P. (2008) Op. Cit. p. 27

fundamentalmente en la fuente y las rentas pasivas preferentemente en residencia.<sup>33</sup>

- Principio de no discriminación: los Estados que suscriben un convenio se obligan a dar un trato fiscal análogo a: los residentes fiscales en dichos Estados, con independencia de su nacionalidad, a los establecimientos permanentes de un Estado en otro comparándolos con empresas residentes que realicen la misma actividad y a las empresas que realicen actividad en un Estado independientemente de que sus accionistas sean residentes en otro Estado.
- Principio de reciprocidad y cortesía internacional: se pretende una equiparación de las concesiones fiscales que mutuamente pueden realizarse los Estados. Dicho principio se puede establecer por dos vías: mediante convenios internacionales suscritos entre Estados, o bien por medio de normas tributarias internas aprobadas por cada Estado.<sup>34</sup>

La forma en las que los Estados deciden gravar la renta es competencia exclusiva de éstos y siempre va a existir una pugna entre ellos para obtener el mayor beneficio posible. Pero el Fisco no es la única parte relevante dentro de la relación: los contribuyentes son indispensables también. Y si bien deben soportar proporcionalmente a sus ingresos las cargas económicas de la sociedad, no están obligados a ver sus compensaciones monetarias reducidas a tal nivel que les sea imposible hacer un uso libre de ellas. Por esta razón, una de las tareas esenciales en la tributación internacional corresponde a estudiar y tratar de reducir los escenarios de doble imposición. Esta figura de la doble imposición fue analizada en el primer capítulo de esta investigación pero vale retomar que es entendida como la situación en la que se encuentra un contribuyente cuando una de las rentas que generó,

---

<sup>33</sup> González, U. (2018) *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. Memoria para optar por el grado de doctor en Derecho. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, España. p. 54. Consultado el 30/mayo/2020. <https://eprints.ucm.es/48112/1/T40047.pdf>

<sup>34</sup> Delgado, A. Oliver, R. (2019) *Fiscalidad internacional y aduanera: aspectos generales*. Universitat Oberta de Catalunya. Editorial Oberta UOC Publishing SL. Tercera edición. pp. 16-17. Consultado el 2/junio/2020. [http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/92706/2/Fiscalidad%20internacional%20y%20aduanera\\_M%C3%B3dulo%201\\_Aspectos%20generales.pdf](http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/92706/2/Fiscalidad%20internacional%20y%20aduanera_M%C3%B3dulo%201_Aspectos%20generales.pdf)



por una actividad específica, en un período fiscal específico, está sujeta al pago de impuestos en dos Estados distintos. Se puede imaginar el caso de un ciudadano estadounidense que se traslada a vivir a Costa Rica, constituye una sociedad anónima para desarrollar una actividad lucrativa y una vez que produce renta tiene que pagar un impuesto a las utilidades tanto en Costa Rica, por el principio de territorialidad que le aplica, como en Estados Unidos, por el principio de renta mundial que le corresponde. ¿Qué puede hacer este contribuyente para evitar esta consecuencia? En principio va a depender de que entre los dos países exista un convenio para evitar la doble imposición.

De acuerdo con González (2018), el exceso de imposición puede representar un freno a la inversión extranjera directa, por lo que la importancia de los convenios de eliminación de la doble imposición radica en varios aspectos: a) unificar las definiciones empleadas por el derecho tributario internacional, b) prevenir la discriminación por razón del origen (que los extranjeros tengan una mayor carga tributaria) y c) contribuir a la calidad del sistema legal e institucional de los países en desarrollo al enviar un mensaje de que el país es un miembro responsable de la comunidad fiscal internacional y le dota de cierta estabilidad y transparencia.<sup>35</sup>

Así como la economía y el comercio son dinámicos, también lo es la materia de la que se hace cargo la fiscalidad internacional. Aparte de la doble imposición, también se abordan temas como: armonización fiscal comunitaria, convenios internacionales para la cooperación y la transparencia fiscal, impuestos aduaneros, impuestos sobre el valor agregado, impuestos sobre empresas (matrices, filiales, fusiones), fiscalidad de los trabajadores transfronterizos, fiscalidad del ahorro, fiscalidad de las pensiones, fiscalidad de los dividendos, impuestos a las donaciones y a las sucesiones, prevención y sanción de la evasión y el fraude fiscal, fiscalidad del establecimiento permanente, rendimientos de capital mobiliario e inmobiliario, ganancias de capital, fiscalidad de los precios de transferencia, entre otros.

---

<sup>35</sup> González, U. (2018) Op. Cit. pp. 141-144.

A partir de la necesidad de cooperación entre los Estados con respecto a la tributación internacional es que nace uno de los instrumentos más importantes del siglo XXI: el Plan BEPS de la OCDE. BEPS significa, por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting* que ha sido traducido al español como la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Este plan surgió en el año 2013 en un esfuerzo conjunto de los países miembros de la OCDE y los países miembros del G20 con el propósito de, por una parte, actualizar las normas -de fiscalidad internacional- para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor; y, por otra parte, de evitar que esa misma globalización acabara con la cooperación internacional o provocara la adopción de medidas unilaterales y descoordinadas en el ámbito de la fiscalidad, lo que multiplicaría la incertidumbre y la inseguridad jurídica.<sup>36</sup>

Retrocediendo un poco en el tiempo para dar un trasfondo del surgimiento del Plan BEPS, es necesario recordar la crisis económica del 2008 que surgió en Estados Unidos a través del otorgamiento de créditos fáciles y con pocos intereses, pero altísimos riesgos de recuperación del capital. El impacto en la economía norteamericana no tuvo precedentes y generó consecuencias irreparables en el resto de las economías mundiales, creando una mayor inestabilidad financiera a nivel europeo, pero sin dejar de considerar otras economías como la latinoamericana. De acuerdo con Pérez (2011) la crisis económica del 2008 tuvo dos fases claras: una primera donde lo que había era un problema grave de liquidez y un endurecimiento de la refinanciación y apalancamiento por parte de las entidades financieras, y luego con la quiebra del banco de inversiones Lehman Brothers en setiembre de ese mismo año, una contracción del crédito que redujo la inversión

---

<sup>36</sup> OCDE. (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes Finales 2015. Resumen Informativo*. p. 3. Consultado el 3/junio/2020. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

empresarial y la demanda doméstica y que desencadenó consecuencias negativas a niveles transfronterizos.<sup>37</sup>

En relación con Costa Rica, Morales (2009) realizó un análisis del impacto que tuvo la crisis económica del 2008 en nuestro país<sup>38</sup>. En primer lugar, de octubre del 2008 y hasta julio del 2009 hubo un decrecimiento en la producción del -2.63% de acuerdo con el Índice Mensual de Actividad Económica (IMAE), impactando con mayor fuerza al sector de construcción, a la industria de manufactura, al comercio, a los hoteles y al sector agropecuario. En segundo lugar, hubo un encarecimiento del precio del petróleo que afectó el precio final de los combustibles, los pasajes de autobús, las tarifas de los taxis y el costo de los boletos aéreos. Por ejemplo, en octubre de 2008 los precios del diésel, la gasolina súper y la gasolina regular se incrementaron en un 36% comparándolos con los precios de octubre del 2007. Pero este incremento también causó estragos en el costo de los alimentos, donde la canasta básica creció en un 31.04% en setiembre del 2008 en relación con setiembre del 2007. Además, hubo mayor inflación en las comidas y bebidas fuera del hogar, en las bebidas alcohólicas y cigarrillos y en el alquiler de viviendas. En tercer lugar, hubo un desajuste en la balanza de pagos. Las exportaciones en el primer semestre del 2009 hacia Estados Unidos, que era el socio comercial primordial de Costa Rica, cayeron un 15.8% hacia Asia, un -12.6%, hacia Centroamérica, un -18.5% y hacia Europa, un -3.9%. Las importaciones se redujeron debido a la poca capacidad de consumo de los costarricenses. Se dio una reducción del 1.97% de la entrada de remesas familiares. Y la inversión extranjera directa la IED cayó un 18.65% con respecto a la IED del primer trimestre del 2008. En cuarto lugar, existió una desestabilización fiscal a raíz de la reducción de la actividad económica y

---

<sup>37</sup> Pérez, E. (2011) *Crisis económica y financiera en la Unión Europea. Reflexiones en torno a algunos instrumentos estratégicos para la recuperación*. Anuario Mexicano de Derecho Internacional. Vol. XI. pp. 489-490. México. Consultado el 3/junio/2020. <http://www.scielo.org.mx/pdf/amdi/v11/v11a17.pdf>

<sup>38</sup> Morales, R. (2009) *El impacto de la crisis económica mundial sobre la economía costarricense: los efectos macroeconómicos*. Revista economía y sociedad. N°35 y 36. pp.61-73. Universidad Nacional de Costa Rica. Heredia, Costa Rica. Consultado el 3/junio/2020. <https://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/download/32/15/>

la recaudación de impuestos por conceptos de renta, ventas, aduanas y derechos de exportación se vieron afectados. En quinto lugar, en el primer trimestre del 2009 la entrada de turistas bajó un 16% con respecto al mismo período del 2008 y la entrada de divisas extranjeras experimentó una rebaja del 11.8%. Por último, entre el 2008 y el 2009 se perdieron 18,614 puestos de trabajo, especialmente en construcción, manufactura, sector agropecuario y sector comercio.

Este escenario vivido por Costa Rica es un reflejo de lo que sucedió en otras partes del mundo (con sus lógicas diferencias al contextualizarlo a cada país). Como se mencionó previamente, Europa se vio impactada económicamente y tuvo que plantearse soluciones comunitarias agresivas al respecto que serían implementadas a futuro y que constituyen la base del Plan BEPS. Dentro de estas soluciones se puede citar: a) el Plan Europeo de Recuperación Económica del 2008 de noviembre de ese mismo año, que se centraba en dos puntos. Primero tomar medidas a corto plazo para impulsar la demanda, salvar el empleo y restablecer la confianza, y segundo una “inversión inteligente” para conseguir un mayor crecimiento y una prosperidad sostenida a largo plazo.<sup>39</sup> b) El Plan Estratégico Europa 2020 de marzo del 2010 que se dividía en los informes por país para valorar el avance en el logro de los objetivos de la estrategia y en los informes temáticos que atendían los retos microeconómicos como el aprovechamiento y eficiencia energéticos, modernización industrial, movilidad de la juventud y reducción de la pobreza en la UE.<sup>40</sup> Además, con las estrategias de estabilización bancaria impulsadas por el Banco Europeo de Inversiones, el Banco Europeo de Reconstrucción y Desarrollo y el Banco Central Europeo, la Unión Europea comenzó a crear un sistema de control de las finanzas comunitarias para que sus países miembros no perdieran su autonomía pero para que al mismo tiempo se ajustaran a normas que implicaran un bienestar para todos. La política fiscal desarrollada por los distintos bancos desempeñó, un papel expansivo y anticíclico; los tipos de interés bajaron

---

<sup>39</sup> Pérez, E. (2011) Op. Cit. p. 495.

<sup>40</sup> Pérez, E. (2011) Op. Cit. p. 499.

a mínimos históricos mientras que se facilitó liquidez al sector financiero en una escala sin precedentes.<sup>41</sup>

Sin embargo, fue el G20 el que tuvo un mayor protagonismo en la reconstrucción de las políticas financieras de Europa y Estados Unidos. La cumbre del 24 de setiembre del 2009 celebrada en Pittsburgh<sup>42</sup> (que fue un seguimiento a la cumbre de abril del 2009 llevada a cabo en Londres) dejó anotado con claridad en su preámbulo que los países miembros se comprometían a hacer lo que se requiriera para garantizar la recuperación, restaurar los sistemas financieros y mantener el flujo global de capitales. Esto implicaba mantener una responsabilidad fiscal a la hora de elevar las normas del capital, a aplicar fuertes reglas de cooperación internacional para poner fin a las prácticas que conducen a la toma excesiva de riesgos, a mejorar los mercados de derivados no organizados y a crear herramientas más potentes para que las grandes firmas mundiales den cuenta de los riesgos que asumen. A su vez, impulsaría el tratamiento -que el G20 ya venía trabajando- de los paraísos fiscales, el blanqueo de dinero, los procedimientos de la corrupción, la financiación del terrorismo y las normas prudenciales. Así como promulgaba que el objetivo principal de la labor del Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información (fundado en el año 2000 por la OCDE) sería la mejora de la transparencia fiscal y el intercambio de información para que los países puedan aplicar plenamente sus leyes tributarias para preservar la base imponible.

Finalmente, estas bases de transparencia, información y cooperación internacional en materia tributaria permitieron que entre la OCDE y el G20 se llegara a concretizar el Plan BEPS en el año 2013. Este Plan contempla 15 acciones específicas que deben ser llevadas a

---

<sup>41</sup> Pérez, E. (2011) Op. Cit. p. 501.

<sup>42</sup> G20 (2009) Cumbre de Pittsburgh. Declaración de los líderes del G-20. Pittsburg, Pensilvania, Estados Unidos. Consultado el 5/junio/2020. [https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/No\\_59\\_-\\_La\\_economía\\_mundial\\_en\\_crisis\\_Anexoll.pdf](https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/No_59_-_La_economía_mundial_en_crisis_Anexoll.pdf)

cabo por los países que quieran alinear sus sistemas tributarios a estándares internacionales y las distribuye en tres plazos:

- a) De 12 a 18 meses: las relativas a desajustes por mecanismos híbridos, abuso de convenio, ciertos aspectos de los precios de transferencia de bienes intangibles, requisitos de documentación a efectos de precios de transferencia, un informe que identifique las cuestiones planteadas por la economía digital y las posibles acciones para hacer frente a ellas, así como parte de los trabajos sobre prácticas fiscales perniciosas.
- b) De 24 meses: las relacionadas con las normas CFC, la deducibilidad de intereses, la prevención de la elusión artificiosa de la condición de EP, ciertos aspectos de los precios de transferencia de bienes intangibles, riesgos, transacciones de capital y de alto riesgo, parte de los trabajos sobre prácticas fiscales perniciosas, recopilación de datos, reglas de divulgación obligatoria y resolución de controversias.
- c) Más de 24 meses: precios de transferencia de transacciones financieras, parte de los trabajos sobre prácticas fiscales perniciosas y el desarrollo de instrumentos multilaterales para implementar más ágilmente los cambios en los convenios bilaterales.

Además, la metodología aplicable al Plan incluye tres aspectos:

- a) Que los países que pertenezcan al G20 pero no sean miembros de la OCDE puedan formar parte del Plan BEPS como Asociados y otros países en vías de desarrollo que no sean miembros de la OCDE ni del G20 entren como Invitados. A todos los países se les ofrecerán plataformas de la OCDE para poder discutir sus inquietudes y trabajar en soluciones, así como poder asistir a foros globales donde se discutan los temas que contempla el Plan.

- b) El Plan se basará en la experiencia del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE y de sus órganos subsidiarios para lograr consenso entre los países sobre la forma de implementar las acciones. Por ejemplo, esto puede significar aplicar grupos focales con delegados y un país que asuma el liderazgo.
- c) Consultar a distintos participantes sobre las propuestas que tienen para el desarrollo de las acciones. Estos participantes incluyen a: las organizaciones empresariales, la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales, universidades e institutos de opinión.

Como último aspecto de esta sección de la investigación, es relevante resumir las 15 acciones en las que se divide el Plan BEPS.<sup>43</sup>

*Acción 1: Abordar los desafíos fiscales de la economía digital.*

Se enfoca en identificar las dificultades principales que representa una economía digital para la aplicación de las normas fiscales internacionales, tanto las que se refieren a tributación directa como indirecta. Dentro de los temas que puede, pero no se limita, a conocer son: la capacidad de una empresa de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a impuestos debido a la falta de nexo según las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado desde la generación de datos comercializables relevantes para la ubicación a través del uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos derivados de nuevos modelos de negocio, la aplicación de reglas de origen relacionadas y cómo garantizar la recaudación efectiva de VTA/GST (value-added tax / goods and services tax, por sus siglas en inglés) con respecto a suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

---

<sup>43</sup> Este resumen se obtiene a partir del estudio de dos documentos. 1) OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. Consultado el 9/junio/2020. <https://www.oecd.org/ctp/BEPActionPlan.pdf> Y 2) Wilson, F. (2016) *Las 15 acciones recomendadas por la OCDE en materia de BEPS*. Revista Fiscoactualidades. N°18. pp. 1-8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. Consultado el 9/junio/2020: [https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades\\_noviembre\\_n%C3%BAm\\_18.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades_noviembre_n%C3%BAm_18.pdf)

*Acción 2: Neutralizar los efectos de los arreglos de desajuste híbrido.*

Busca desarrollar disposiciones y recomendaciones de tratados modelo con respecto al diseño de normas nacionales para neutralizar el efecto (por ejemplo, la doble no tributación, doble deducción, aplazamiento a largo plazo) de instrumentos y entidades híbridas. Esto puede incluir: (i) cambios al Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE para garantizar que los instrumentos y entidades híbridas (así como las entidades con doble residencia) no se utilicen para obtener los beneficios de los tratados de manera indebida; (ii) disposiciones de la legislación nacional que impiden la exención o el no reconocimiento de los pagos que son deducibles por el pagador; (iii) disposiciones de la legislación nacional que deniegan una deducción por un pago que no esté incluido en los ingresos del destinatario (y que no esté sujeto a impuestos bajo una compañía extranjera controlada (CFC) o normas similares); (iv) disposiciones de derecho interno que niegan una deducción por un pago que también es deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientación sobre reglas de coordinación o desempate si más de un país busca aplicar dichas reglas a una transacción o estructura.

*Acción 3: Refuerzo de la norma Controlled Foreign Company (CFC).*

Procura desarrollar recomendaciones con respecto al diseño de reglas de compañías extranjeras controladas. El informe de la OCDE formula recomendaciones en una serie de bloques que contribuirán a diseñar normas más efectivas en esta materia, reconociendo, al mismo tiempo, la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.



*Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.*

Parte de la idea de desarrollar recomendaciones con respecto a las mejores prácticas en el diseño de reglas para prevenir la erosión de la base mediante el uso de gastos por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda de terceros relacionados para lograr deducciones excesivas de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos, y otros pagos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la efectividad de diferentes tipos de limitaciones. En relación con el trabajo anterior y en apoyo de este, también se desarrollará una guía de precios de transferencia con respecto al precio de las transacciones financieras de partes relacionadas, incluidas las garantías financieras y de rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las transacciones intrabancarias) y los servicios cautivos y otros arreglos de seguros. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y normas CFC.

*Acción 5: Contrarrestar las prácticas fiscales nocivas de manera más efectiva, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.*

Se enfoca en renovar el trabajo sobre prácticas fiscales nocivas con prioridad en mejorar la transparencia, incluido el intercambio espontáneo obligatorio de resoluciones relacionadas con regímenes preferenciales, y en requerir una actividad sustancial para cualquier régimen preferencial. Adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto BEPS. Se relacionará con los miembros que no pertenecen a la OCDE sobre la base del marco existente y considerará revisiones o adiciones al marco existente.

*Acción 6: Prevenir el uso abuso de convenios.*

Busca desarrollar disposiciones y recomendaciones de tratados modelo con respecto al diseño de normas nacionales para evitar la concesión de beneficios de tratados en circunstancias inapropiadas. También se trabajará para aclarar que los tratados tributarios no están destinados a ser utilizados para generar una doble no tributación e identificar las consideraciones de política tributaria que, en general, los países deben considerar antes de decidir celebrar un tratado tributario con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.

*Acción 7: Prevenir la elusión artificiosa del concepto de establecimiento permanente (EP).*

Procura desarrollar cambios en la definición de PE para evitar la evitación artificial del estado de PE en relación con BEPS, incluso mediante el uso de acuerdos de comisionados y las exenciones de actividades específicas. El trabajo en estos temas también abordará los problemas de atribución de beneficios relacionados. El informe en cuestión respecto de esta acción 7 efectúa cambios a este concepto los cuales, hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal mediante, por ejemplo, el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

*Acciones 8, 9 y 10 en general: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor.*

En atención a estas tres acciones, se menciona que se han reforzado y clarificado los estándares actuales en el ámbito de precios de transferencia, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar

la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo con el principio de plena competencia.

*Acción 8 específica: Intangibles.*

Parte de la idea de desarrollar reglas para prevenir BEPS moviendo intangibles entre los miembros del grupo. Esto implicará: (i) adoptar una definición amplia y claramente delineada de intangibles; (ii) asegurar que las ganancias asociadas con la transferencia y el uso de intangibles se asignen adecuadamente de acuerdo con la creación de valor (en lugar de divorciarse de ella); (iii) desarrollar reglas de precios de transferencia o medidas especiales para transferencias de intangibles difíciles de valorar; y (iv) actualizar la orientación sobre los arreglos de contribución de costos.

*Acción 9 específica: Riesgos y capital.*

Se enfoca en desarrollar reglas para prevenir BEPS transfiriendo riesgos o asignando capital excesivo a los miembros del grupo. Esto implicará la adopción de reglas de precios de transferencia o medidas especiales para garantizar que los retornos inapropiados no se acumulen para una entidad únicamente porque ha asumido riesgos contractualmente o ha proporcionado capital. Las reglas que se desarrollarán también requerirán la alineación de los retornos con la creación de valor. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos por intereses y otros pagos financieros.

*Acción 10 específica: Otras transacciones de alto riesgo.*

Busca desarrollar reglas para prevenir BEPS mediante la realización de transacciones que no ocurrirían, o solo muy raramente, ocurrirían entre terceros. Esto implicará la adopción de reglas de precios de transferencia o medidas especiales para: (i) aclarar las

circunstancias en las que las transacciones pueden volverse a caracterizar; (ii) aclarar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular las divisiones de beneficios, en el contexto de las cadenas de valor mundiales; y (iii) proporcionar protección contra los tipos comunes de pagos de erosión de la base, como los honorarios de gestión y los gastos de la oficina central.

*Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y las acciones para abordarlo.*

Procura desarrollar recomendaciones con respecto a los indicadores de la escala y el impacto económico de BEPS y asegúrese de que haya herramientas disponibles para monitorear y evaluar la efectividad y el impacto económico de las acciones tomadas para abordar BEPS de manera continua. Esto implicará desarrollar un análisis económico de la escala y el impacto de BEPS (incluidos los efectos indirectos en todos los países) y acciones para abordarlo. El trabajo también implicará evaluar una variedad de fuentes de datos existentes, identificar nuevos tipos de datos que deben recopilarse y desarrollar metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, datos de FDI (*foreign direct investment*, por sus siglas en inglés) y de balanza de pagos) como a nivel micro (por ejemplo, de estados financieros y declaraciones de impuestos), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad de los contribuyentes y los costos administrativos para las administraciones tributarias y las empresas.

*Acción 12: Requerir a los contribuyentes que revelen sus agresivos arreglos de planificación fiscal.*

Parte de la idea de desarrollar recomendaciones con respecto al diseño de reglas de divulgación obligatorias para transacciones, arreglos o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costos administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que tienen tales

reglas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima consistencia pero que tenga en cuenta las necesidades y riesgos específicos del país. Uno de los enfoques serán los esquemas fiscales internacionales, donde el trabajo explorará utilizando una amplia definición de "beneficio fiscal" para capturar tales transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará el diseño y la puesta en marcha de modelos mejorados de intercambio de información para esquemas fiscales internacionales entre las administraciones tributarias.

*Acción 13: Reexaminar la documentación de precios de transferencia (reporte país por país).*

Se enfoca en desarrollar reglas con respecto a la documentación de precios de transferencia para mejorar la transparencia para la administración tributaria, teniendo en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas. Las reglas que se desarrollarán incluirán el requisito de que las EMN (Empresas Multi Nacionales) brinden a todos los gobiernos relevantes la información necesaria sobre su asignación global de los ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre países de acuerdo con una plantilla común. El informe contiene un enfoque estandarizado en tres niveles, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país: En primer lugar, la documentación sobre precios de transferencia que las empresas multinacionales deben proporcionar a las administraciones tributarias, información de alto nivel sobre sus operaciones mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un "archivo maestro" que estaría a disposición de todas las administraciones de los países interesados. En segundo lugar, la misma operación mencionada en el párrafo anterior sobre las operaciones locales o domésticas. En tercer lugar, las grandes empresas multinacionales tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del Impuesto sobre la Renta.

Esta acción es la que será analizada en concreto en el siguiente capítulo de esta investigación.

*Acción 14: Hacer que los mecanismos de resolución de disputas sean más efectivos.*

Busca desarrollar soluciones para abordar los obstáculos que impiden que los países resuelvan disputas relacionadas con los tratados en virtud del MAP (*Mutual Agreement Procedure*), incluida la ausencia de disposiciones de arbitraje en la mayoría de los tratados y el hecho de que el acceso al MAP y al arbitraje pueden ser denegados en ciertos casos. El informe sobre esta acción establece que los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementarse los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Por ello, los países se han comprometido a mejorar la rapidez en la resolución de controversias y a incluir, de manera inminente, el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

*Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.*

Procura analizar las cuestiones de impuestos y derecho internacional público relacionadas con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita a las jurisdicciones que lo deseen implementar medidas desarrolladas en el curso del trabajo sobre BEPS y enmendar tratados fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las Partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para proporcionar un enfoque innovador a los asuntos fiscales internacionales, que refleje la naturaleza en rápida evolución de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.

## Capítulo III. PROPUESTAS FISCALES TOMADAS POR COSTA RICA EN RELACIÓN CON LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20

### Sección A. Análisis de la acción #13 del *Plan BEPS* de la OCDE-G20

Tal y como se mencionó en el capítulo anterior, la acción #13 del Plan BEPS busca mejorar la cantidad y la calidad de la información sobre precios de transferencia brindada por empresas multinacionales a las distintas administraciones tributarias que la requieran. Para el presente capítulo es importante desglosar, por un lado, en qué consiste la acción y, por otro lado, cuáles han sido los resultados de su aplicación a nivel global.

Cuando existe poca información sobre los precios de transferencia que aplican las entidades vinculadas entre ellas se le causa una dificultad a las administraciones tributarias para que puedan fiscalizar de una manera ágil si existe un perjuicio fiscal, como lo es la evasión o la elusión. Asimismo, en el contexto actual de globalización, los negocios entre empresas pasaron de ser permitidos prácticamente sin restricciones porque representaban intereses privados, a ser regulados por los estados y la recaudación efectiva de impuestos es uno de los tantos controles aplicados por los países a sus empresas nacionales y a las empresas extranjeras.

Según lo que dispuso la OCDE en el año 2017 con sus *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*<sup>44</sup>, el cumplimiento de la acción #13 del *Plan BEPS* puede dividirse en nueve aspectos generales:

- 1) Documentación contemporánea: todo contribuyente debe procurar determinar sus precios de transferencia a efectos fiscales de acuerdo con el

---

<sup>44</sup> OCDE. (2017) *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales para la Edición Española. pp. 270-276. Consultado el 31/julio/2020. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017\\_9788480083980-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es)

principio de plena competencia, basándose para ello en la información de la que puedan disponer razonablemente en el momento de realizar la operación. Tampoco debe esperar la AT que el contribuyente incurra en gastos o en cargas desproporcionadas para poder aportar la documentación.

- 2) Marco temporal: la práctica idónea para las administraciones tributarias es que exijan que la fecha límite para la preparación de la documentación específica del contribuyente sea la fecha de presentación del impuesto para el periodo impositivo considerado. La documentación debe estar revisada y actualizada, cuando sea necesario, en la fecha en la que deba declarar el impuesto la sociedad matriz última del grupo multinacional.
- 3) Importancia relativa: no todas las operaciones que se realizan entre empresas asociadas tienen tanta importancia como para requerir que se documenten plenamente por parte del contribuyente. Las administraciones tributarias deben compartir con las EMN los umbrales de importancia relativa que tengan en cuenta: a) el volumen y la naturaleza de la economía local, b) la importancia del grupo multinacional en esa economía local, c) el volumen y la naturaleza de las entidades que allí operan y d) el volumen y la naturaleza global del grupo multinacional.
- 4) Conservación de la documentación: los contribuyentes no deberían estar obligados a conservar la documentación más allá de un plazo de tiempo razonable que sea coherente con los requisitos impuestos por la normativa interna, tanto la referida a la sociedad matriz como a las entidades locales. Solo en casos justificados podrá la AT requerir información de precios de transferencia de operaciones ya comprobados y en ejercicios posteriores no prescritos.
- 5) Frecuencia de actualización de la documentación: se recomienda revisar periódicamente, en intervalos anuales, la documentación de precios de transferencia a fin de determinar si los análisis funcional y económico siguen



siendo precisos y pertinentes y para confirmar la validez de la metodología de precios de transferencia aplicada.

- 6) Lengua: la legislación nacional debe determinar la lengua en la que deba presentarse la documentación. La recomendación es que los países permitan la presentación de la documentación sobre precios de transferencia en lenguas de uso común cuando esto no comprometa la utilidad de los documentos. Si la AT considera que el documento original debe ser traducido a su idioma local, debe dar un tiempo suficiente para que el contribuyente pueda cumplir con la obligación.
- 7) Sanciones: son definidas por la legislación de cada país. Cuando se da un incumplimiento de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia, o por la presentación fuera de plazo de información requerida, suelen consistir en sanciones económicas de índole civil o administrativa. Conviene tener cuidado en no sancionar a un contribuyente por la no presentación de datos a los que no tenga acceso el grupo multinacional, sin que esto signifique que no pueda practicarse el ajuste sobre los beneficios cuando los precios de transferencia no sean conformes con el principio de plena competencia. Además, otra forma de promover el cumplimiento es que se le den incentivos al contribuyente que sí cumpla, como la protección frente a sanciones o la inversión de la carga de la prueba.
- 8) Confidencialidad: las administraciones tributarias deben adoptar todas las medidas razonables para evitar la divulgación pública de información confidencial (secretos comerciales o científicos, etc.) y otra información comercial sensible contenida en la documentación de los precios de transferencia (*Master File, Local File y Country-by-country reporting*). Esta confidencialidad deberá mantenerse aun cuando exista un procedimiento judicial público o una sentencia.
- 9) Varios: la obligación de utilizar la información más fiable exigirá normalmente, aunque no siempre, recurrir a comparables locales en lugar

de comparables de ámbito geográfico más extenso, siempre que pueda disponerse razonablemente de dichos comparables locales. Asimismo, no se recomienda exigir, especialmente durante a fase de evaluación del riesgo relacionado con la determinación de los precios de transferencia, que la documentación esté certificada por un auditor externo o una tercera parte. Tampoco se recomienda imponer la obligatoriedad de que sean empresas consultoras las que preparen la documentación de precios de transferencia.

Sobre el tratamiento específico de la acción #13, esta se concentra en tres grandes instrumentos: *el Master File* o Archivo Maestro, *el Local File* o Archivo Local y el *Country-by-country reporting/report* o Reporte país por país. La documentación<sup>45</sup> relacionada con precios de transferencia cumple con tres propósitos específicos:

- 1) Garantizar que los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas sobre precios de transferencia al determinar los precios y otras condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, y al declarar, a los efectos del impuesto correspondiente, la renta obtenida por razón de dichas operaciones.
- 2) Proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para poder evaluar con conocimiento de causa los riesgos relacionados con los precios de transferencia.
- 3) Facilitar a las administraciones tributarias información útil para realizar una comprobación exhaustiva de las prácticas en materia de precios de transferencia de las entidades sujetas a imposición en su jurisdicción, aun cuando pueda ser necesario complementar la documentación con información adicional a medida que avance la comprobación.

---

<sup>45</sup> OCDE. (2017) Op. Cit. pp. 262-263.

Asimismo, se busca crear una cultura de cumplimiento por parte de las EMN con el propósito de que ajusten sus negocios al principio de *arm's length* o de plena competencia, por medio de la exigencia que hará la respectiva administración tributaria de que se presente la documentación sobre los precios de transferencia, bien sea en el mismo momento en que se dé la operación entre partes vinculadas o poco tiempo después de que el contribuyente haya realizado la declaración de renta. También, la información que brinden las EMN permitirá que las administraciones tributarias evalúen si es necesario llevar a cabo una inspección más profunda de las operaciones del contribuyente. Esta evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia requiere, indudablemente, de datos que resulten suficientes, pertinentes y fiables y puedan ser proporcionados directamente por los contribuyentes.

A continuación se hará una breve referencia sobre los tres instrumentos mencionados anteriormente<sup>46</sup>. El detalle de su contenido es amplio e incluye varias tablas por lo que para una mejor comprensión es necesario remitirse al Anexo 1 de esta investigación.<sup>47</sup>

#### *Master File o Archivo Maestro*

En términos generales recopila la documentación específica del grupo al que pertenece la EMN con el propósito de que las administraciones tributarias tengan un mapeo de las empresas en el nivel económico, jurídico, financiero y tributario. Debe incluir la naturaleza de sus actividades económicas en todo el mundo, las políticas generales que aplica en materia de precios de transferencia y la distribución de sus beneficios y actividades a escala mundial. Además, la información que se brinda se divide en cinco categorías: 1) estructura organizativa del grupo, 2) descripción de la actividad o actividades económicas

---

<sup>46</sup> OCDE. (2017) Op.Cit. pp. 267-270.

<sup>47</sup> Ver Anexo 1. OCDE (2017) Op. Cit. pp. 559-567.

del grupo, 3) activos intangibles del grupo de EMN, 4) actividades financieras intragrupo y 5) posiciones financieras y tributarias del grupo de EMN.

La acción #13 carece de formatos establecidos con respecto a la forma de presentación o la lista exhaustiva de detalles que se incorporarán obligatoriamente en el *Master File*, ya que eso habría restringido la flexibilidad de los contribuyentes para prepararlo de manera apropiada para sus respectivos negocios. Esto es especialmente relevante ya que el modelo de negocio de cada grupo de EMN puede ser bastante único y diferente de los demás<sup>48</sup>.

Además, la cantidad de información que se debe aportar para completar el *Master File* es amplia para todas las EMN, esta acción tiene particular incidencia en los sectores intensivos en intangibles, gestión de capital y riesgo (sector farmacéutico, economía digital, banca, seguros) y con estructuras de financiación complejas o de impacto material en su balance (Construcción / Infraestructuras)<sup>49</sup>.

#### *Local File o Archivo Local*

Diferente a la visión general aportada en el *Master File*, con este segundo archivo lo que se busca es que el contribuyente otorgue información más detallada sobre las operaciones concretas que se realizan en el grupo. Es un complemento al archivo maestro y es necesario para que las EMN demuestren que los criterios que utilizan en relación con temas de precios de transferencia entre partes vinculadas se ajustan al principio de plena competencia. El *Local File* comprende tres aspectos: 1) datos financieros relevantes de las

---

<sup>48</sup> Traducción libre al español. KPMG (2016) *Beps action plan 13, Master File and Country by country reporting: navigating challenges with tax, accounting and IT service offerings*. p. 4. Consultado el 4/agosto/2020. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/BEPS-Action-Plan-13.pdf>

<sup>49</sup> Fundación Impuestos y Competitividad. (2017) *Definición general de la acción BEPS n°13*. p.3. Consultado el 4/agosto/2020. <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-13-KPMG.pdf>

operaciones específicas, 2) análisis de comparabilidad y 3) la selección y aplicación del método de determinación de precios de transferencia más apropiado.

El *Local File* recopila información que las EMN ya preparaban como respaldo para sus transacciones de precios de transferencia entre partes vinculadas, pero ahora tiene un mayor orden y especificidad. El nuevo proceso se puede dividir en cinco pasos: i) análisis de los términos contractuales, ii) análisis de las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos, iii) características de los bienes o servicios, iv) circunstancias económicas de las partes y los mercados en los que operan y v) estrategias de negocio de las partes que afecten a las transacciones. Y en un análisis de seis pasos para estructurar la asignación de riesgos entre las partes: i) Identificar los riesgos económicamente relevantes, ii) determinar cómo se asignan contractualmente dichos riesgos, iii) realizar un análisis funcional para definir cómo operan las partes en relación con la asunción y gestión de dichos riesgos y especialmente que partes realizan las funciones de control y mitigación de los riesgos, iv) determinar hasta qué punto la asignación contractual de los riesgos es consistente con la conducta de las partes, v) atribuir los riesgos en función de quien ejerce las funciones de control y tienen capacidad financiera para asumir dichos riesgos y, vi) determinar el precio de la transacción atendiendo a las consecuencias financieras o de otro tipo derivadas de la asunción de dichos riesgos<sup>50</sup>.

#### *Country-by-country reporting/report o Reporte país por país*

Este reporte funciona como una herramienta de apoyo para que las administraciones tributarias realicen una evaluación global del riesgo relacionada con los precios de transferencia, así como para que puedan emplearse los datos en los análisis económicos y estadísticos. Esto no significa que la información contenida en los reportes país por país exima a la AT de llevar a cabo análisis detallados para cada EMN en caso de que deba fiscalizarla, pues los datos compartidos en este reporte no constituyen, por sí

---

<sup>50</sup> Fundación Impuestos y Competitividad. (2017) Op. Cit. p. 4.

solos, una prueba concluyente de que los precios de transferencia aplicados son los correctos o no. El contenido del reporte, para cada una de las jurisdicciones, se clasifica en: 1) información agregada relativa a la distribución mundial de la renta, 2) impuestos pagados, 3) indicadores de la ubicación de las actividades en las distintas jurisdicciones donde opera el grupo de EMN, 4) relación con todas las entidades constitutivas respecto de las que se comunica la información financiera y 5) naturaleza de las principales actividades económicas desarrolladas por esa entidad constitutiva.

El *Country-by-country report* es la plataforma que permite que las administraciones tributarias verifiquen la veracidad de la información aportada por las EMN en el *Master File*. El informe puede resaltar cualquier posible desajuste entre el nivel de ganancias o ingresos que reside en, o intangibles propiedad de, una entidad del grupo MNE; y las funciones llevadas a cabo por, o el capital infundido en, dicha entidad, lo que genera una alarma para los administradores tributarios para examinar la estructura<sup>51</sup>.

Una vez explicadas las generalidades de la acción #13, es importante mencionar que la OCDE realiza un seguimiento constante a los países que han implementado cambios normativos para cumplir con la aplicación del Plan BEPS.

En el año 2015 la OCDE<sup>52</sup> se planteaba una serie de expectativas que consistían en:

- Facilitar, por parte de la OCDE, un paquete de medidas de implementación, como un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la

---

<sup>51</sup> Traducción libre al español. KPMG (2016). Op. Cit. p. 5.

<sup>52</sup> OCDE. (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes de informes finales 2015*. p. 47. Consultado el 4/agosto/2020. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias.

- Desarrollar, por parte de la OCDE, un Esquema XML y la correspondiente Guía de usuario de cara a poder articular el intercambio electrónico de dichos informes.
- Esfuerzo de las jurisdicciones por introducir, en la medida en que sea necesario, la normativa interna dentro del marco temporal establecido en este informe.
- Ampliación, por parte de las jurisdicciones, del alcance de sus acuerdos de intercambio de información a nivel internacional.
- Diseñar, por parte de la OCDE, diversos mecanismos para supervisar el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos por las jurisdicciones firmantes de dichos acuerdos y controlar la eficacia de los mecanismos de almacenamiento y divulgación. Los resultados de dichos procedimientos de supervisión y control se tendrán en cuenta en la revisión que tendrá lugar a finales de 2020, a más tardar.

En el 2016<sup>53</sup>, un total de 58 jurisdicciones permitieron o requirieron la presentación de los reportes país por país, 90 tienen en la actualidad leyes vigentes que obligan a las empresas multinacionales a presentar el reporte y existen 2400 relaciones entre jurisdicciones para que se dé un intercambio de los reportes presentados. También, en el año 2018 se dieron los primeros intercambios de los informes país por país entre distintas jurisdicciones y se tiene registro de que las administraciones tributarias han empezado a incorporar estos informes en sus procesos de evaluación y aseguramiento de riesgos fiscales. Asimismo, el primer grupo de datos agregados y anónimos de los reportes país por país fue publicado en julio de 2020 y brinda información sobre las actividades fiscales y económicas globales de casi 4 000 grupos de empresas multinacionales con sede en 26

---

<sup>53</sup> OECD. (2020) *Action 13 Country-by-country reporting*. OECD web page. París. Consultado el 30/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

jurisdicciones y que operan en más de 100 jurisdicciones en todo el mundo. Esta publicación de resultados se divide en seis grandes áreas:

- Ingresos por impuestos corporativos.
- Tasas de impuesto a las ganancias corporativas legales.
- Estadísticas anónimas y agregadas de informes país por país.
- Tasas de impuestos efectivas a futuro.
- Incentivos fiscales relacionados con los regímenes de investigación y desarrollo y propiedad intelectual.
- Reglas de compañías extranjeras controladas.
- Reglas de limitación de intereses.

A continuación, se muestran dos mapas<sup>54</sup>: 1) el primero identifica las jurisdicciones que cuentan con leyes internas para la aplicación de la acción #13 y las jurisdicciones cuya actualización del estatus sigue pendiente y 2) el segundo muestra aquellas jurisdicciones que tienen una red de intercambio de la información que se desprende de la acción #13, las que no la han activado y las que no han firmado un acuerdo multilateral. Es importante mencionar que Costa Rica tiene un alto nivel de cumplimiento porque cuenta con leyes internas y con acuerdos de intercambio de información <sup>55</sup>.

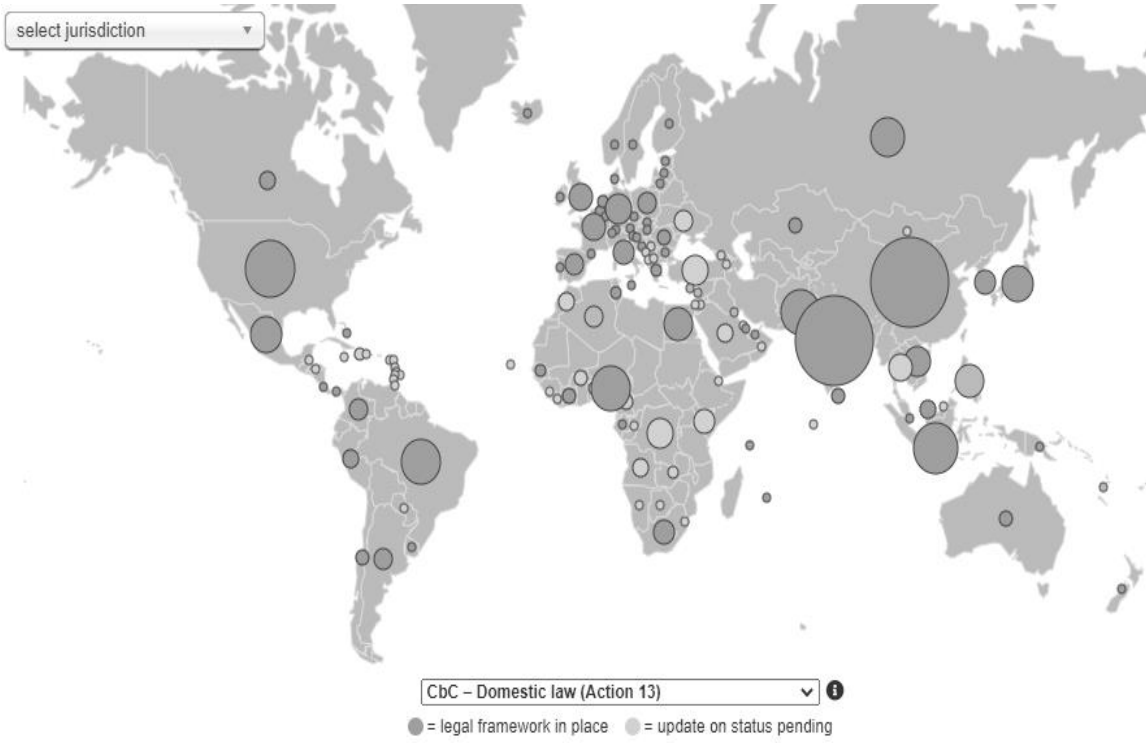
---

<sup>54</sup> OECD *BEPS: Inclusive framework on base erosion and profit shifting*. Compare your country tab. <https://www.oecd.org/tax/beps/>

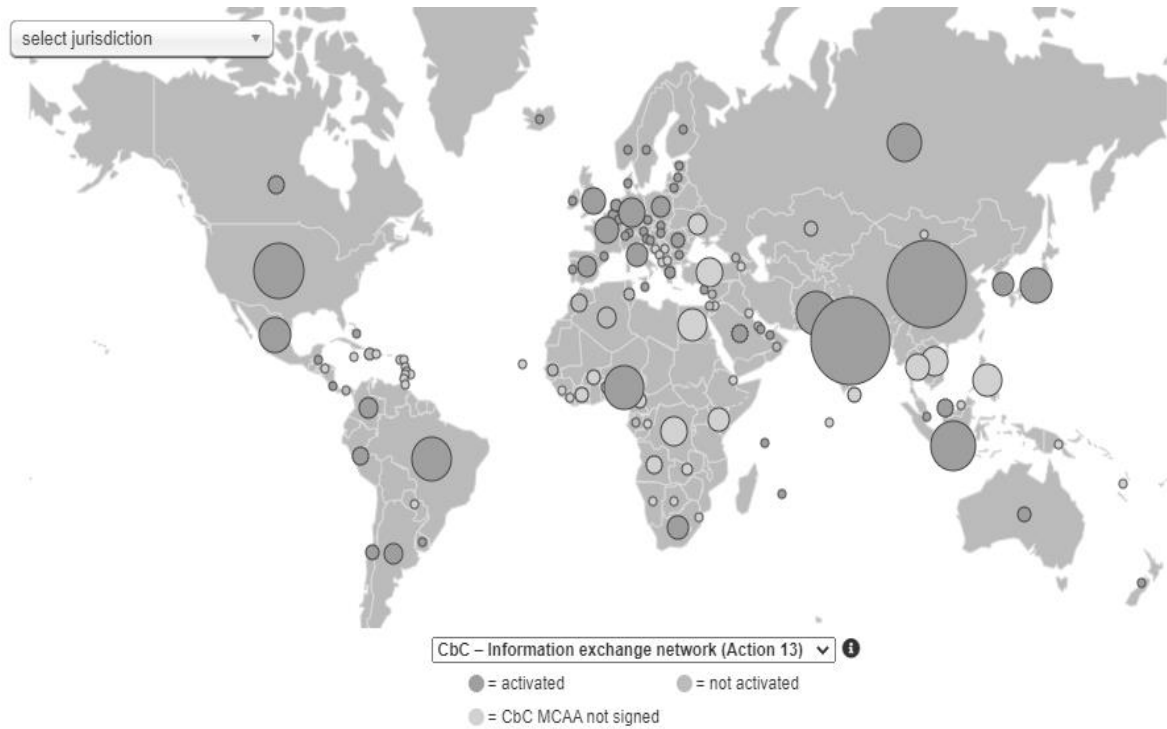
<sup>55</sup> Ver Anexo 2.



### Mapa 1



### Mapa 2



En el 2020 la OCDE realizó una consulta pública a las partes interesadas acerca de la revisión del reporte país por país<sup>56</sup>. El documento de la consulta pública está dividido en tres capítulos:

- Capítulo 1: contiene temas generales sobre la implementación y operación de la Acción #13, incluida la experiencia que ha tenido el grupo de empresas multinacionales en la implementación de los informes país por país de por jurisdicciones, el uso de los informes por parte de las administraciones tributarias y otros aspectos como el *Master File* y el *Local File*.
- Capítulo 2: trata temas relacionados con el alcance de los informes país por país, incluye la definición del grupo de empresas multinacionales, el nivel y el funcionamiento del umbral de ingresos del grupo consolidado.
- Capítulo 3: incorpora temas relacionados con el contenido de los informes país por país, como si la información agregada o consolidada debiera proporcionarse en la Tabla 1, si la información en la Tabla 1 se presenta por entidad en lugar de por jurisdicción fiscal y si se necesita información adicional o diferente de la que ya se había estipulado para completar la Tabla 1.

Por ejemplo, la pregunta #2 incluida en esta consulta a las EMN decía:

¿Qué comentarios tiene con respecto al uso de informes país por país por parte de las administraciones tributarias? Hasta la fecha, ¿qué impacto ha tenido esto en el número y la naturaleza de las solicitudes de información adicional?

---

<sup>56</sup> OECD. (2020) *Public consultation document: Review of country-by-country reporting (BEPS Action 13)*. OECD. Paris. pp. 2-3. Consultado el 30/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

Y la pregunta #3 indicaba:

¿Qué comentarios tiene con respecto a los casos en que las jurisdicciones han implementado requisitos de archivos maestros que difieren o van más allá de los documentos enumerados en el Anexo I del capítulo V de las *Directrices de precios de transferencia de la OCDE*?

Las respuestas específicas que den las EMN le permitirá a la OCDE ejercer un control sobre las administraciones tributarias para que no apliquen de manera incorrecta o injustificadamente extensiva los lineamientos de la acción #13. Lo anterior refleja el compromiso que tiene la OCDE no solo de brindar explicaciones precisas a los Estados para que apliquen el Plan BEPS, sino también para que cooperen con los contribuyentes y estos que tengan una mayor seguridad en el proceso de entrega de información y de procesamiento de los resultados; entendiendo que las EMN son un elemento fundamental para que el Plan sea efectivo.

Finalmente, algunos de los retos<sup>57</sup> que surgen con la aplicación de la acción #13 y que deberán ser resueltos en conjunto por la OCDE, las administraciones tributarias y los contribuyentes, son:

- El volumen de información que se procesará.
- La necesidad de desarrollar o revisar los sistemas y entrenamientos después de que se hayan introducido los informes.
- Cuestiones relacionadas con la consistencia de la información.
- Inclusión de utilidades de entidades no consolidadas.
- Entidades constituyentes que se unen o abandonan un grupo durante un año fiscal que se está reportando.

---

<sup>57</sup> Traducción libre al español. OECD. (2017) *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*. OECD, Paris. pp. 46-53. Consultado el 4/agosto/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>

- El riesgo de que la información de los reportes se use de forma inapropiada.
- Falta de información relacionada con un sector del grupo.
- Problemas relacionados con la divulgación de la actividad o actividades comerciales principales de una entidad.
- Organización de la Tabla 1 (*Country-by-country reporting*) por jurisdicción en lugar de por sector o actividad.
- Falta de información sobre transacciones específicas realizadas por un grupo.
- Desafíos relacionados con el uso de la Tabla 3 (*Country-by-country reporting*) en las evaluaciones de riesgos.
- Diferencias en los procesos de evaluación del riesgo fiscal de acuerdo con el tamaño de los contribuyentes en una jurisdicción.
- Y diferencias entre las entidades constitutivas de una jurisdicción y las incluidas en el grupo fiscal local.

La siguiente sección de este trabajo se enfoca en recopilar y analizar cinco de los mecanismos que la Administración Tributaria de Costa Rica puso en práctica en el país con base en los lineamientos generales establecidos por la OCDE para ejecutar a cabalidad la acción #13 del Plan BEPS.

### **Sección B. Mecanismos tributarios implementados por Costa Rica en cumplimiento de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE-G20**

La regulación legal que ha hecho Costa Rica en torno al tema de los precios de transferencia ha despertado fuertes críticas principalmente del gremio de abogados, contadores y economistas, quienes como representantes de las empresas privadas son los que de manera cotidiana deben enfrentarse a las fiscalizaciones que realiza la Administración Tributaria. A grandes rasgos, reclamaban que el país no había promulgado una legislación específica sobre precios de transferencia para su fiscalización que ofreciera

la seguridad jurídica necesaria para operar. Por el contrario, la AT se ha basado en ampliar y reinterpretar conceptos ya incluidos en el *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* (CNPT), en emitir directrices por parte del Ministerio de Hacienda, en promulgar decretos ejecutivos (a manera de reglamentos) que posteriormente han sido derogados, en seguir las resoluciones de la Sala Constitucional y en tratar de aplicar los criterios que había desarrollado la OCDE.

Por ejemplo, en la sentencia N° 8739-2012 del 27 de noviembre del 2012 de la Sala Constitucional (mencionada en el primer capítulo de esta investigación), la empresa Polymer S.A. presentó una acción de inconstitucionalidad contra la Directriz Interpretativa de la Dirección General de Tributación Directa 20-03 del diez de junio del dos mil tres, denominada “Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal del mercado” y señalaba que:

La Administración Tributaria está siendo capaz de modificar la base imponible, elemento esencial del hecho generador, y que debería regularse la materia de precios de transferencia mediante una ley. Además, la AT realiza una extensión inapropiada en la interpretación de los artículos 8 y 12 del CNPT que deberían ser de naturaleza instrumental y no sustantiva<sup>58</sup>.

Estos argumentos por parte de la empresa Polymer S.A. ya habían sido expuestos por la empresa Nestlé Costa Rica S.A. en una acción de inconstitucionalidad presentada unos meses antes que fue resuelta mediante sentencia N°4940-2012 por la Sala Constitucional el 12 de abril del 2012. No obstante, la empresa GlaxoSmithKline Costa Rica S.A. los utilizó, posteriormente, en otra acción de inconstitucionalidad que resolvió la Sala Constitucional por medio de la sentencia N° 18299-2012 del 19 de diciembre de 2012.

---

<sup>58</sup> República de Costa Rica. Sala Constitucional. Sentencia N° 8739-2012 del 27 de noviembre del 2012.

Sin entrar a analizar el fondo de las citadas sentencias, es útil recalcar que en los tres casos la Sala Constitucional no le dio la razón a los accionantes y consideró que la AT contaba con un amplio margen de discrecionalidad para poder ajustar el contenido de los artículos 8 y 12 del CNPT a la realidad de los negocios pactados entre las empresas vinculadas, así como legitimó los métodos que utilizaba la AT para calcular los precios de transferencia basándose en criterios generales de la OCDE. Inclusive, estas sentencias sirvieron de respaldo durante varios años para que la AT continuara aplicando la directriz 20-03.

Ahora bien, como se indicó en el primer capítulo de esta investigación, no interesan todos los instrumentos empleados por el Ministerio de Hacienda desde que inició la aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica, sino que aunado a la sección A de este tercer capítulo, se hizo una selección de seis normas recientes que regulan el tema y que se detallan a continuación.

*1) Resolución DGT-R-001-2018 del 11 de enero del 2018 denominada “Suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte PAIS POR PAIS (Country by Country) de la OCDE”.*

El primer punto relevante de esta resolución consiste en justificar que la facultad que tiene la Administración Tributaria para dictar normas sobre la aplicación de las leyes tributarias, en este caso sobre los precios de transferencia, se encuentra respaldada por el artículo 99 del CNPT.

Además, sobre la potestad de pedirle información tanto de forma directa a las empresas como a las instituciones financieras que manejen datos de las primeras, y la obligación por parte de éstas a brindarla, cita como fundamento: el artículo 106 quáter del CNPT, la Ley N° 9118 del día 07 de febrero de 2013 denominada “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, la adhesión a la “Declaración sobre el

Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal” de la OCDE firmada en mayo de 2014 y la firma el 27 de enero de 2016 del “Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el reporte país por país”, correspondiente a la Acción N° 13 del Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de la OCDE.

Es importante mencionar que esta resolución contempla no solo la responsabilidad de los sujetos particulares (contribuyentes) de cumplir con los instrumentos mencionados en el párrafo anterior, sino que es a su vez obligación de la AT acatarlos. Especialmente si se toma en cuenta que en mayo de 2020 Costa Rica ingresó oficialmente a la OCDE.

Ahora, sobre el contenido específico de la resolución se destaca:

- La definición de 12 conceptos claves en materia de precios de transferencia: 1) grupo, 2) grupo multinacional, 3) grupo excluido o grupo multinacional excluido, 4) entidad integrante, 5) entidad informante, 6) entidad dominante de nivel superior, 7) entidad dominante sustituta, 8) período impositivo, 9) período impositivo reportable, 10) acuerdo internacional, 11) acuerdo internacional y 12) jurisdicción fiscal extranjera.
- Por ejemplo, la definición de “Grupo” se refiere a un conglomerado de empresas relacionadas mediante la propiedad, dirección o control, a los cuales se les requiera preparar estados financieros consolidados para efectos de reportes financieros bajo las normas de contabilidad vigentes.
- O también la conceptualización de “entidad informante” que se refiere a la entidad integrante que está obligada, en nombre del Grupo o Grupo Multinacional, a suministrar el reporte país por país conforme a lo establecido en el artículo 4 de esta resolución, en su jurisdicción de residencia fiscal. Puede ser la Entidad Dominante de Nivel Superior o la Entidad Dominante Sustituta.
- Establece el monto de los ingresos que perciba una empresa o una entidad multinacional para definir si debe cumplir con el reporte país por país o no: ingresos

brutos en el nivel global y acumulados que sean iguales o superiores a 750 millones de euros o su equivalente en moneda nacional, en el período impositivo reportable.

- Obliga a las empresas a notificar a la AT cuando una de ellas sea la responsable de completar el reporte país por país en Costa Rica, o bien cuando lo completa en el extranjero pero es residente fiscal en nuestro territorio.
- Explica en qué consiste el reporte país por país con la información que deben proporcionar los Grupos Multinacionales: a) visión general de reparto de los Ingresos, Impuestos y Actividades Económicas por Jurisdicción Fiscal, b) lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal y c) información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída.
- Fija la forma y el plazo de presentación del reporte país por país: deberá presentarse anualmente a la Administración Tributaria mediante un archivo XML que cumpla la estructura estándar establecida por el OCDE.<sup>59</sup> Específicamente, el Grupo Multinacional debe presentar el informe país por país el 31 de diciembre del año siguiente al cierre del período fiscal correspondiente; por ejemplo, la información de las operaciones del período impositivo 2018, deberán presentarse como fecha límite el 31 de diciembre de 2019, y así sucesivamente.
- Deja claro que la sanción por incumplimiento se hará con base en el artículo 83 del CNPT. Esto significa que la sanción mayor podría ser de 100 salarios base, que para efectos tributarios corresponde a aproximadamente ₡450,200.00 (cuatrocientos cincuenta mil doscientos colones), para un total de ₡45,020,000.00 (cuarenta y cinco millones veinte mil colones)<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> OECD. (2017) *Country-by-Country Reporting: XML schema. User guide for tax administrations*. OECD, Paris. Consultado el 22/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>

<sup>60</sup> Salario base fijado para el año 2020.



- Finalmente, en los anexos coloca tres plantillas de referencia para hacer el reporte país por país<sup>61</sup>. También da instrucciones generales sobre la información que debe contener el reporte. Por último, establece las instrucciones específicas para completar las tres tablas del reporte país por país. Por ejemplo, en la tabla 1 se incluye el detalle del impuesto sobre la renta pagado (criterio de caja), el impuesto sobre la renta devengado (año en curso), el capital declarado, los resultados no distribuidos, entre otros.

*2) Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, Decreto Ejecutivo N° 41040-H del 5 de abril del 2018.*

El fundamento principal de este reglamento es el Capítulo II de la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, Ley N° 9416 del 14 de diciembre de 2016, que se refiere al tema de la transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas. Este reglamento tiene como objetivo precisar y desarrollar el contenido de las disposiciones de la Ley N°9416, pero también busca cumplir con recomendaciones de la OCDE, del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) y del Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), como lo son luchar contra la legitimación de capitales así como el financiamiento del terrorismo, otros delitos conexos y cumplir con los compromisos adquiridos con otros países relativos al intercambio internacional de información en materia tributaria. Un elemento relevante es que el GAFI sugiere que la información de los beneficiarios finales también sea requerida a las organizaciones sin fines de lucro, los fideicomisos y los administradores de recursos de terceros.

Asimismo, el reglamento incluye la potestad de la AT de determinar, mediante la información que brinda el contribuyente, que no está ocultando su verdadera capacidad económica, eludiendo así la gestión, fiscalización y recaudación de los tributos.

---

<sup>61</sup> Ver anexo 3.

Acerca del contenido específico del reglamento es importante mencionar:

- Fija el alcance que tiene la norma: regula los mecanismos, funcionamiento, accesos y controles del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (RTBF) dispuesto en la *Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal* y los aspectos de estructura, tecnología y seguridad del sistema informático.
- Define 21 conceptos aplicables: 1) Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, 2) administrador de recursos de terceros, 3) administrador, 4) base de datos, 5) beneficiario final o efectivo, 6) cadena de estructuras jurídicas, 7) capital total, 8) consulta ciudadana, 9) control indirecto, 10) control, 11) debida diligencia, 12) estructura jurídica, 13) fideicomiso público, 14) firma digital, 15) lista de incumplidores, 16) organización sin fines de lucro, 17) participación sustantiva, 18) programa informático, 19) registro de transparencia y beneficiarios finales, 20) representante legal y 21) sujetos obligados.
- Por ejemplo, una de las definiciones más importantes es la de beneficiario final o efectivo que es aquella persona física que ejerce una influencia sustantiva o control efectivo final, directo o indirecto sobre las personas jurídicas o estructuras jurídicas que tenga una participación sustantiva o que tenga el derecho de designar o cesar a la mayor parte de los órganos de administración, dirección o supervisión, o que posea la condición de supervisión en virtud de sus estatutos o ejerza un control mediante una cadena de estructuras jurídicas o a través de otros medios de control que no son un control directo, es decir, ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica, estructura jurídica o cadena de estructuras jurídicas.
- Y otro es el concepto de participación sustantiva que determina a partir de qué porcentaje se está en la obligación de cumplir con el RTBF. Esta participación sustantiva corresponde a la tenencia de participaciones en un porcentaje igual o mayor al 15% (quince por ciento) de la participación con respecto al capital total de la persona o estructura jurídica.

- Fija como sujeto obligado a presentar el RTBF a las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas domiciliadas en el país, los administradores de recursos de terceros a favor de sus clientes, las organizaciones sin fines de lucro y los fideicomisos privados, incluyendo los fideicomisos extranjeros que realizan actividades en Costa Rica.
- Excluye a cuatro sujetos de la obligación que son: a) Las sociedades cuyas acciones se cotizan en un mercado de valores organizado ya sea nacional o extranjero, b) los fideicomisos públicos, c) las entidades financieras supervisadas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) y las personas jurídicas, estructuras jurídicas y administradores de recursos de terceros, autorizados, regulados y supervisados por la Superintendencia General de Valores (SUGEVAL) o la Superintendencia General de Pensiones (SUPEN), en lo que corresponde a sus clientes e inversionistas y d) El Poder Ejecutivo, Poder Legislativo, Poder Judicial, Tribunal Supremo de Elecciones, entidades públicas centralizadas, descentralizadas, autónomas, semiautónomas y embajadas.
- Designa un responsable físico de cumplir con el otorgamiento de la información: a) para las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas, el representante legal, b) para los fideicomisos, el fiduciario, c) para los administradores de recursos de terceros, el representante legal, el mandatario o quién ejerza los poderes de representación con facultades de administración, d) para las organizaciones sin fines de lucro, el presidente o quien ejerza las facultades de representación.
- La información que sea suministrada por el responsable tiene carácter de declaración jurada, con las implicaciones penales que esto conlleva.
- Obliga a los responsables a brindar información sobre los beneficiarios dentro de la empresa, así como a los que estén fuera de ella y sean domiciliados en Costa Rica e incluso a los que estén en el extranjero. Sin embargo, el reglamento establece que cuando resulte imposible identificar el beneficiario final de esa persona jurídica domiciliada en el extranjero, habiéndose agotado todos los medios para obtener la información, se presumirá que el beneficiario final es el administrador.

- No basta con la presentación del registro por parte del responsable para dar por finalizada la obligación, sino que debe existir una verificación de la veracidad de la información por parte del Banco Central de Costa Rica (BCCR) y una notificación al responsable de que cumplió con la declaración.
- El registro debe ser presentado de forma anual. El detalle de las fechas y la forma de presentación se desprenderá todos los años de una resolución conjunta que emitan la DGT y el Instituto Costarricense sobre Drogas (ICD).
- Obliga a otras instituciones públicas, como sería por ejemplo el Registro Civil, a proporcionar información al BCCR sobre la identidad de las personas físicas que resulten beneficiarios finales.
- Ante el incumplimiento por parte de los responsables de presentar el RTBF, el BCCR emitirá una lista de incumplidores a la que tendrá acceso la DGT, el ICD, el Registro Nacional y los notarios públicos.
- Toda la información brindada en el RTBF debe ser manejada bajo estrictos controles de confidencialidad y seguridad por parte del BCCR, la DGT y el ICD.
- Las personas físicas podrán consultar, mediante una autorización dada por el BCCR, si figuran como beneficiarias en algún registro.
- Las personas físicas que consideren que la información consignada en el registro no es actual, veraz o exacta podrán solicitar correcciones o rectificaciones ya sea al responsable de presentar el registro o bien a un juez de lo contencioso administrativo.
- La sanción aplicable al no cumplir con el suministro de la información es la estipulada en el artículo 84 bis del CNPT y podría alcanzar el monto de 100 salarios base, unos ¢45 020 000 (cuarenta y cinco millones veinte mil colones).

*3) Reforma fiscal con la Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas del 3 de diciembre del 2018.*

La Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas representó un período de altísima controversia en Costa Rica y a la fecha sigue estando bajo cuestionamiento por distintos sectores, como el empresarial y el sindical. Uno de los puntos de discusión corresponde a si hubo una reforma parcial a la Ley N° 6826 Ley del Impuesto General sobre las Ventas o si más bien se creó un nuevo impuesto, el del Valor Agregado. Adicionalmente, introdujo reformas en la Ley N° 7092 Ley del Impuesto sobre la Renta, en la Ley N° 2166 Ley de Salarios de la Administración Pública, estableció la “regla fiscal” o la responsabilidad fiscal del Estado en la gestión de sus finanzas e incluyó una amplitud de derogaciones y de transitorios, en especial la ampliación y segmentarización de la entrada en vigencia de la norma.

Ahora bien, sobre la materia de precios de transferencia, la Ley N° 9635 sólo hizo dos acotaciones al respecto. La primera sobre la reforma al artículo 81 bis de la Ley de Impuesto sobre la Renta que se transcribe completa:

Artículo 81 bis- Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, las cuales sean residentes en Costa Rica o en el exterior, están obligadas, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y los 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 8 de la Ley N.º 4755, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de 3 de mayo de 1971. Esta valoración solo procederá cuando la acordada entre partes resulte en una menor tributación en el país, o un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente.

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en este artículo, 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 país.

Lo aquí dispuesto alcanza cualquier operación que se realice entre partes vinculadas y tenga efectos en la determinación de la renta neta del periodo en que se realiza la operación o en los siguientes periodos.

El Poder Ejecutivo desarrollará los métodos aplicables, los ajustes correlativos, los criterios de vinculación, los análisis de comparabilidad, las pautas generales de documentación, la declaración informativa y demás elementos necesarios para efectos de poder determinar, razonablemente, los precios de libre competencia, incluida la facultad para que la Administración Tributaria pueda suscribir acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia, sean estos unilaterales, bilaterales o multilaterales. Lo que resuelva la Administración Tributaria en relación con las gestiones que se le soliciten para suscribir acuerdos previos de precios de transferencia no tendrá recurso alguno. Igualmente, la Administración Tributaria contará con facultad para llevar a cabo procedimientos de acuerdo mutuo.

En las operaciones entre partes vinculadas, cuando exista excepcionalmente un precio regulado por el Estado, se utilizarán en sustitución del método que analiza operaciones comparables los precios determinados según la regulación.

La segunda mención fue una aclaración sobre la aplicación de este artículo 81 bis de la LISR:

TRANSITORIO XXI. Para efectos de la aplicación del artículo 81 bis de la Ley N.º7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, de 21 de abril de 1988, Principio de Libre Competencia, en el tanto no se elabore un nuevo reglamento sobre precios de transferencia, los sujetos pasivos deberán autoliquidar la obligación tributaria y cumplir con las demás obligaciones que se establecen en el Decreto Ejecutivo N.º 37898-H, de 5 de junio de 2013, denominado Disposiciones sobre Precios de Transferencia.

La modificación Art. 81 bis de la LISR vino a suplir la deficiencia que alegaban las empresas en las acciones de inconstitucionalidad del 2012 (mencionadas previamente) en torno al principio de reserva material de ley que debía ser la base para regular la materia de precios de transferencia, así como a reforzar el principio de realidad económica que venía aplicando la AT durante sus fiscalizaciones mediante la inclusión del principio de libre competencia.

*4) Reforma al Reglamento de la “Ley del Impuesto sobre la Renta”, Decreto Ejecutivo N°41818 del 17 de junio de 2019 que derogó el Decreto 37898-H.*

Esta reforma se da a raíz de la implementación de la Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas que, como se mencionó anteriormente, por medio del transitorio XXI permitía la aplicación del Decreto N°37898-H pero que era indispensable emitir una nueva normativa acorde con las nuevas estipulaciones legales.

Acerca de los precios de transferencia, el considerando XI contempla:

Se crea el Título V que regula detalladamente lo relacionado a las operaciones entre partes vinculadas, incluyendo los métodos para la determinación de precios de libre competencia, los elementos necesarios para la realización de análisis de comparabilidad, así como las obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes que realicen operaciones entre partes vinculadas. Por lo anterior, se deroga el Decreto Ejecutivo N° 37898-H del 5 de junio de 2013, denominado "Disposiciones sobre precios de transferencia.

Los aspectos más relevantes sobre el "Título V Operaciones entre Partes Vinculadas" son:

- Retoma la definición del principio de libre competencia contemplado en el Art. 81 bis de la LISR.
- La Administración Tributaria comprobará lo dispuesto en esas operaciones vinculadas y tiene la facultad de realizar ajustes si considera que los valores no corresponden a los de mercado. Asimismo, la AT realizará ajustes correlativos (relacionados con estudios de precios de transferencia elaborados por administraciones tributarias de otros países) con el propósito de evitar la doble imposición, siempre y cuando se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado.
- Detalla cuándo se considerarán específicamente que las partes son vinculadas:
  - i) cuando una de ellas dirija o controle a la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto, ii) cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas, iii) cuando se trate de personas



jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión y iv) cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, en cuyo caso todas ellas integrarán una unidad de decisión. También se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

- Contempla otros supuestos de partes vinculadas como lo son: a) en un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación, b) una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior y c) un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.
- Explica el análisis de comparabilidad como aquel que permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. También fija los elementos mínimos que debe contener el análisis.
- Especifica los métodos de determinación del precio de mercado que son: a) método del precio comparable no controlado, b) método del costo adicionado, c) método del precio de reventa, d) método de la partición de utilidades, e) método del margen neto de la transacción y f) adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral a) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

- Establece que debe obtenerse una cifra única, ya sea un precio o un margen de utilidad comparable, que constituirá la referencia para establecer si una operación responde a las condiciones de libre competencia.
- Contempla dos tipos de contribuyentes como obligados a realizar una declaración informativa obligatoria y anual ante la DGT sobre los precios de transferencia: a) que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y se encuentren clasificados como grandes contribuyentes nacionales o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca, y b) que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y que en forma separada o conjunta superen el monto equivalente a 1000 (mil) salarios base en el año correspondiente.
- Obliga a que toda la documentación de los precios de transferencia aplicados por los contribuyentes debe estar completa y debe ser resguardada por un plazo de 5 años.
- Abre la posibilidad de que los contribuyentes puedan solicitar un “Acuerdo de Precios por Anticipado” a la AT con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares.

*5) Resolución DGT-R-49-2019 del 22 de agosto del 2019 llamada “Documentación de los estudios de precios de transferencia”, la cual deroga la Resolución DGT-R-16-2017 del treinta de marzo del dos mil diecisiete.*

A diferencia de otras resoluciones de la Dirección General de Tributación donde se da una explicación amplia sobre las razones y el fundamento de la directriz, en esta ocasión los considerandos se limitan a compartir la base legal de la materia de precios de

transferencia que van a regular: el artículo 99 y el 105 del CNPT, el artículo 81 bis de la LISR y el artículo 73 del Reglamento de la LISR.

Esta resolución se divide en dos instrumentos, aunque no los titula específicamente como se indica a continuación: el *master file* o archivo maestro (de información general del contribuyente) y el *local file* o archivo local (de información específica del contribuyente). Ambos formaban parte de la acción #13 del Plan BEPS -que se detalló en la sección anterior de este capítulo- y complementan el reporte país por país -ya regulado en la Resolución DGT-R-001-2018 que se expuso en primer lugar en esta sección de la investigación-.

Ahora, el contenido<sup>62</sup> de la resolución es una copia casi literal de la información que sugería la Acción #13 del Plan BEPS que debía pedírsele al contribuyente y se puede resumir de la siguiente manera:

#### Sobre el *master file*

- El contribuyente debe preparar un esquema con información relevante del grupo económico en la que se incluya: detalle de la estructura corporativa, de la localización geográfica de las empresas y del personal clave.
- Una descripción de los negocios donde se anote: las operaciones que generan ingresos, las cadenas de suministro de bienes y servicios, una lista de los principales mercados de bienes y servicios, una lista de los competidores relevantes, si ha habido una reestructuración importante en los últimos años, entre otros.
- Una descripción de la estrategia del grupo corporativo internacional en relación con la estrategia para el desarrollo, el manejo y la explotación de intangibles, así como de las actividades de desarrollo e investigación.

---

<sup>62</sup> Ver anexo 4 para consultar la información completa que pide la resolución.

- Descripción de los préstamos que realizan las empresas dentro del grupo económico internacional, así como de cualquier otro acuerdo o instrumento financiero que se trance entre ellas, sean estas garantías o similares.
- Estados financieros consolidados de la corporación, por un número específico de años (según lo pida la AT).
- Una lista de acuerdos previos de precios de transferencia sea unilateral, bilateral o multilateral y una que detalle si se aplican procedimientos de acuerdo mutuo (MAP por sus siglas en inglés).
- Un cuadro con el total de empleados en cada uno de los países donde la corporación tenga negocios.
- Una copia de la declaración de ingresos consolidados del periodo más reciente.

#### Sobre el *local file*

- Deben describirse operaciones como la manufactura, la distribución de bienes y la provisión de servicios.
- Los montos de los gastos para cada una de las transacciones, así como la identificación de las partes vinculadas involucradas en cada categoría de transacciones controladas y las relaciones entre ellas.
- Señalar el mejor método de precios de transferencia utilizado, especificando las razones para su selección, cuál fue la empresa que se sometió al testeó y cuál fue la información financiera empleada para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Detallar la lista de comparables seleccionados tanto internos como externos. Debe incluirse la metodología utilizada para la búsqueda de los comparables.
- Los estados financieros auditados de los tres años anteriores.
- Y un resumen de las tablas que contienen los datos financieros relevantes utilizados en el análisis.

6) *Resolución DGT-ICD-R-06-2020 del 26 de marzo de 2020, llamada “Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”, que deroga la Resolución DGT-ICD-R-14-2019 del 3 de abril de 2019.*

La resolución de marzo de 2020 es una ampliación de lo ya estipulado por el *Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, Decreto Ejecutivo N°41040-H* y se pueden rescatar los siguientes puntos:

- Reafirma el propósito de llevar a cabo la declaración del RTBF el cual consiste en registrar la información que permita identificar a los beneficiarios finales en función de la naturaleza jurídica de cada obligado, para lo cual deben suministrar la información de la totalidad de las participaciones del capital social, así como la identificación de las personas físicas que sean beneficiarias finales por participación directa e indirecta, los que ejercen una influencia sustantiva, es decir, por otros medios de control, así como otros datos según cada tipo de sujeto obligado que se indica en esta resolución.
- La especificación de los medios tecnológicos necesarios para cumplir con el RTBF, tales como: la firma digital, la suscripción en el portal Central Directo del BCCR y la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- El detalle de los plazos para presentar las declaraciones ordinarias (setiembre de cada año o bien en los primeros 20 días hábiles después de la constitución de una nueva entidad) y para las declaraciones extraordinarias (15 días hábiles siguientes, contados a partir de la anotación en el libro o registro oficial en el que se registren dichas participaciones, cuando, finalizado el plazo de presentación de la declaración ordinaria, se realicen modificaciones en las que alguno de los propietarios de las participaciones iguale o supere el quince por ciento (15%) del total del respectivo tipo, ya sean comunes, preferentes u otras, se cambie o se incluya a un beneficiario final por otros medios.

- Los procedimientos a seguir cuando una persona física, mediante el sistema de consulta habilitada por el BCCR, se percate de errores en el RTBF y presente una solicitud para su corrección. Estos procedimientos son dos: a) acudir ante el representante legal del obligado que presentó el RTBF o b) si se diera la negativa del primero, se acude a la vía judicial para que la autoridad le ordene al representante legal a proceder con la corrección.
- La posibilidad de que el obligado realice correcciones si se entera que hubo errores en la información suministrada en el RTBF, posterior a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración. El escrito debe llevar una justificación que respalde los cambios y debe conservarse junto con toda la prueba pertinente.
- La aclaración de lo que implica la debida diligencia en los RTBF: los sujetos obligados al suministro de la información y sus representantes legales deben verificar y validar la veracidad de toda la información y datos que suministren.
- Un mayor desarrollo sobre cuáles son las personas jurídicas obligadas a cumplir con el RTBF, cuáles otras personas pueden ser autorizadas para presentarlo, la información que se requiere para completar la declaración, la forma de determinar los beneficiarios finales, las condiciones para incluir a beneficiarios domiciliados en el extranjero, los casos donde el responsable debe dejar información incompleta y un anexo detallado de los datos que deben incluirse en el registro.
- Retoma la sanción por incumplimiento que es la estipulada en el Art. 84 bis del CNPT, ya mencionada previamente.

## **Capítulo IV. GUÍA PRÁCTICA PARA EMPRESAS-CONTRIBUYENTES SOBRE LA APLICACIÓN DE LA ACCIÓN #13 DEL PLAN BEPS DE LA OCDE-G20**

### **Sección A. Formas de difusión a las empresas-contribuyentes por parte de la Administración Tributaria de los mecanismos tributarios implementados por Costa Rica en cumplimiento de la acción #13 del Plan BEPS**

Previo a adentrarse en las formas específicas de difusión que ha llevado a cabo la Administración Tributaria, es necesario establecer el fundamento legal del derecho a la información que tienen los contribuyentes y que lleva aparejada, lógicamente, la obligación de las instituciones públicas de cumplir a cabalidad con el suministro de ésta.

El primer acercamiento al derecho a la información que tiene el contribuyente en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios inicia con el artículo 171, que se transcribe a continuación respecto a lo que interesa:

Derechos generales de los contribuyentes.

Constituyen derechos generales de los sujetos pasivos los siguientes:

[...]

2) Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos o en relación con el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, así como del contenido y el alcance de estos.

[...]

4) Derecho a consultar, en los términos previstos por la normativa aplicable, a la Administración Tributaria y a obtener respuesta oportuna, de acuerdo con los plazos legales establecidos. Tratándose de solicitudes que consisten en un mero derecho a ser informado, la respuesta debe ser obtenida dentro del plazo de diez días hábiles desde su presentación.

[...]

5) Derecho a una calificación única de los documentos que sustenten sus peticiones y a ser informado por escrito de los requisitos omitidos en la solicitud o el trámite o que aclare la información.

[...]

13) Derecho a ser informado de los valores y los parámetros de valores que se empleen para fines tributarios.

14) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación y fiscalización llevadas a cabo por la Administración Tributaria, acerca de la naturaleza y el alcance de estas, a que no puedan ser modificados sus fines sin previo aviso, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones, y a que se desarrollen mediante los procedimientos y plazos previstos en la ley.

Se puede afirmar que los contribuyentes tienen derecho a estar informados en todas las etapas relacionadas con sus obligaciones tributarias. Piénsese en el siguiente ejemplo<sup>63</sup>: el Presidente de la República junto con el Ministro de Hacienda comunican que Costa Rica va a crear un nuevo impuesto. La población en general debería conocer los borradores de ese tributo con los criterios legales, económicos, etc., que lo fundamentan. Deberían también los sectores organizados (como cámaras de empresarios, sindicatos, ONGs) ser consultados para que hagan sus aportes. Debería haber transparencia y detalle en el manejo del proyecto de ley dentro del Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y el Poder Judicial. Una vez aprobado debería existir un acceso rápido y con información clara a explicaciones sobre cómo funciona el nuevo impuesto (sobre el hecho generador, la base imponible, la tarifa, etc.). Y ya una vez puesto en práctica el impuesto, los contribuyentes deberían tener información sobre los criterios aplicados en las fiscalizaciones, las razones

---

<sup>63</sup> Inspirado en los eventos de setiembre y octubre de 2020 en Costa Rica cuando el presidente Carlos Alvarado anunció que para obtener un préstamo por parte del FMI para enfrentar la crisis económica producto del COVID-19, se iban a aprobar nuevos impuestos y a aumentar otros ya existentes. La falta de información y transparencia y el sentimiento de que se estaban imponiendo nuevas cargas tributarias sin haber consultado primero a la población, provocó levantamientos y bloqueos en todo el territorio nacional.



por las que se le hicieron ajustes, el detalle de cómo avanzan los recursos presentados contra ese ajuste, entre otros.

Luego, el CNPT sí incluye expresamente el derecho a la información de los contribuyentes mediante el artículo 173 que se cita completo a continuación:

Derecho a la información.

Todo contribuyente tiene derecho a conocer la jurisprudencia administrativa tributaria que se genera en las direcciones generales, sus dependencias, así como en los tribunales administrativos.

La Administración Tributaria pondrá a disposición de los usuarios, el texto íntegro de las consultas, los fallos o las sentencias dictadas por los citados tribunales, las directrices internas interpretativas, las resoluciones de carácter general, el criterio institucional, entre otros, con supresión de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere.

Para estos efectos, el usuario podrá ingresar al módulo del digesto, que se encuentra en la página web del Ministerio de Hacienda, de Tributación o cualquier otro sitio electrónico empleado oficialmente por la Administración Tributaria. De igual forma, podrá obtener información general disponible en el sitio web del Ministerio de Hacienda. Lo anterior de acuerdo con lo establecido en este Código, en cuanto a la confidencialidad de la información.

Es necesario analizar con detalle este artículo. En el primer párrafo se fija la obligación que tiene la AT de facilitarle al contribuyente un acceso efectivo, completo y

ordenado<sup>64</sup> a la jurisprudencia (entendida esta de forma amplia como la interpretación que realiza una autoridad competente del derecho aplicable en un caso concreto pero que por su reiteración en otros casos se termina convirtiendo en un criterio de aplicación general) dictada no solo por el Tribunal Fiscal Administrativo o el Tribunal Aduanero Nacional, a los que podemos otorgarles un mayor rango, sino también por todas las direcciones generales del Ministerio de Hacienda y por todas sus dependencias. Esta responsabilidad de la AT implica, por un lado, un nivel de organización y almacenamiento de datos altamente elevado y por otro, quizás el más importante, que los funcionarios públicos tengan la capacidad real de brindarle la información al contribuyente dentro de plazos razonables. Por ejemplo, no es lo mismo instruir al contribuyente para que envíe un correo electrónico solicitando archivos digitales de la jurisprudencia de alguna dirección general o que se le dé una cita presencial para consultar los archivos físicos de alguna dependencia, a que se le proporcione una base de datos estructurada de consulta inmediata donde el propio contribuyente tenga la posibilidad de elegir el departamento específico, los períodos de años, los temas, entre otros.

Tómese en cuenta el siguiente recorrido puntual por parte del organigrama del Ministerio de Hacienda que refleja su complejidad y la potencial desatención al cumplimiento del derecho de ser informados que tienen los contribuyentes. La institución cuenta con seis direcciones generales: la Dirección General de Bienes y Contratación Administrativa, la Dirección General de Contabilidad Nacional, la Dirección General de Crédito Público, la Dirección General de Hacienda, la Dirección General de Presupuesto Nacional y la Dirección General de Tributación. Ahora, la Dirección General de Tributación tiene una Subdirección General de Tributación, que se divide en nueve direcciones: la Dirección de Normativa, la Dirección de Servicio al Contribuyente, la Dirección de Recaudación, la Dirección de Control Tributario Extensivo, la Dirección de Fiscalización, la Dirección de Inteligencia Tributaria, la Dirección de Órgano de Normalización Técnica, la

---

<sup>64</sup> Esta reflexión es propia porque de lo contrario, cualquier tipo de acceso insuficiente a la jurisprudencia no estaría cumpliendo con el propósito de la norma.

Dirección de Valoraciones Administrativas y Tributarias y la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria. Además, a modo de ejemplo de solo una de las direcciones, la Dirección de Normativa se subdivide en tres secciones: la Sección de Procesos Jurídicos Tributarios Externos, la Sección de Uniformidad de Criterio y Jurisprudencia y la Sección de Digesto Tributario<sup>65</sup>. Este escenario se repite para cada una de las direcciones generales y sus dependencias.

Ahora, en el segundo párrafo del art. 173 se compele a la AT a facilitarle acceso a los contribuyentes al texto completo y sin modificaciones de siete categorías de documentación: 1) consultas de los tribunales administrativos, 2) fallos de los tribunales administrativos (del TFA), 3) sentencias de los tribunales administrativos (del TAN), 4) directrices internas interpretativas, 5) resoluciones de carácter general, 6) criterios institucionales y 7) entre otros. Nuevamente, la cantidad de información que debe estar disponible es amplia. Sin embargo, el elemento a reflexionar radica en la frase “entre otros” y cómo existe una alta probabilidad de que se generen discrepancias entre la AT y los contribuyentes en el momento de definirla. ¿Podría un contribuyente alegar una violación al art. 173 si no cuenta con acceso digital y público a un manual de procedimiento interno de alguno de los departamentos del MH? ¿O debe pedir ese acceso directamente a la Institución? ¿Podría ésta negarse a otorgar al contribuyente documentación (incluso si protege la identidad de las partes) si considera que no cabe dentro del art. 173? ¿Cuál sería el fundamento necesario para proceder de esta manera? Se intentará verificar si la jurisprudencia nacional ha dado respuesta a alguna de estas preguntas.

Por último, el tercer párrafo del art. 173 trata acerca de una facultad con la que cuenta el contribuyente para obtener la información descrita en los primeros dos párrafos. A pesar de que es responsabilidad del contribuyente y de sus asesores (jurídicos o contables, por mencionar algunos) el investigar con detenimiento toda aquella

---

<sup>65</sup> Por ejemplo, el organigrama detallado de la Dirección General de Tributación se encuentra en el siguiente enlace: [https://www.hacienda.go.cr/docs/54ad551023679\\_Organigrama%20DGT.jpeg](https://www.hacienda.go.cr/docs/54ad551023679_Organigrama%20DGT.jpeg)

documentación aplicable a su caso concreto, sigue teniendo obligación la AT de mantener los sitios actualizados con los datos más recientes así como de poner al tanto (aunque sea de manera general) a los contribuyentes de los cambios importantes. Como ejemplo útil se puede pensar en que los textos sobre moratorias para la entrada en vigencia del IVA o modificaciones a alguno de sus hechos generadores a raíz de la pandemia del COVID-19 son de interés innegable para la población y deberían tener accesos rápidos.

Como complemento a los arts. 171 y 173 del CNPT, el artículo 176 enmarca el inicio de las garantías procesales y si bien no habla expresamente del derecho a la información, éste sí está contenido dentro de la generalidad de los derechos del contribuyente. Al respecto el citado artículo establece:

Observancia del procedimiento.

Las normas del procedimiento administrativo tributario serán de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, como garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente. El órgano administrativo competente de conocer en grado, de oficio o en virtud de recurso **declarará la nulidad del acto, prima facie, antes de conocer sobre el fondo del asunto, cuando exista una violación al procedimiento o a los derechos del contribuyente** (El resaltado no es del original).

Las actuaciones administrativas contrarias a derecho, así como la información y las demás pruebas obtenidas por la Administración Tributaria de forma ilegal, no podrán surtir efecto alguno en contra del contribuyente.

De esta manera queda claro que la AT tiene el deber de ofrecerle al contribuyente un acceso oportuno a la información antes, durante y después de que se lleve a cabo un procedimiento administrativo en su contra o, incluso, si no llegara a este punto.

Como complemento al estudio de la base legal del derecho a la información en materia tributaria se buscó si estaba contenido en normas como la Ley 6999 Ley del Impuesto sobre Traspasos de Bienes Inmuebles, en la Ley 7092 Ley de Impuesto Sobre la Renta, en el Decreto 18445-H Reglamento a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en la Ley 7399 Ley de Hidrocarburos, en la Ley 7509 Ley de Impuesto Sobre Bienes Inmuebles, en la Ley 8316 Ley Reguladora de los Derechos de Salida del Territorio Nacional, en la Ley 7972 Ley Impuestos sobre Cigarrillos y Licores para Plan de Protección Social y en la Ley 9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, sin que de forma expresa se le mencionara. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que a todas estas leyes especiales se les aplica de forma supletoria el CNPT (art. 1) por lo que también estarían cubiertas por el art. 173 (y aquellos que lo complementen). Además, lo que sí se corroboró en todas estas normas es que está presente la obligación del contribuyente de suministrar algún tipo de información ante la AT.

Asimismo, se procedió a consultar distintos medios digitales donde se almacena la información que exige el art. 173 del CNPT. La siguiente tabla es un resumen de los resultados de búsqueda de fallos del Tribunal Fiscal Administrativo. Sin embargo, cabe mencionar que este ejercicio de búsqueda se puede replicar para obtener jurisprudencia de otras instancias como el Tribunal Aduanero Nacional o la Dirección General de Tributación, por ejemplo.

<b>Fecha de la consulta</b>	2 de octubre del 2020
<b>Órgano o dependencia del que se esperaba obtener información</b>	Tribunal Fiscal Administrativo
<b>Direcciones de enlace</b>	<a href="https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/default.aspx">https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/default.aspx</a>  <a href="https://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo">https://www.hacienda.go.cr/contenido/368-tribunal-fiscal-administrativo</a>

	<p><a href="https://www.hacienda.go.cr/contenido/12506-normativa-tributaria">https://www.hacienda.go.cr/contenido/12506-normativa-tributaria</a></p>
<p><b>Resultados de la búsqueda</b></p>	<p><b>1)</b> Anotando en el buscador de Google “Jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo”, el primer enlace dirige a la página del sistema costarricense de información jurídica (SCIJ-comúnmente llamado sinalevi) de la Procuraduría General de la República (PGR). Sin embargo, la jurisprudencia del TFA en esa dirección web específica está vinculada a la Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica. Lo mismo ocurre con el segundo enlace que dirige a sinalevi pero esta vez la jurisprudencia del TFA se relaciona con el CNPT.</p> <p><b>2)</b> En esta misma página de sinalevi existe una sección titulada “Hacienda” que señala: En este sistema usted puede consultar, entre otros, información actualizada relacionada con Oficios, Resoluciones, Directrices y Criterios Institucionales de la Dirección General de Tributación y sus dependencias; así como los <b>fallos del Tribunal Fiscal Administrativo</b>. Las bases de textos de este sistema abarcan incluso documentos del año 1988 al día de hoy. (El resaltado no es del original)</p> <p>Y dentro de esta pestaña hay un motor de búsqueda que permite filtrar la información requerida. Véanse los ejemplos en el Anexo 5.</p> <p><b>3)</b> Ahora, el tercer enlace de las respuestas de Google dirige a la página web del Ministerio de Hacienda a un título de</p>

	<p><b>“Tribunal Fiscal Administrativo”</b> que corresponde a una descripción general del órgano pero no a sus fallos.</p> <p><b>4)</b> En esta misma dirección web del MH, en la parte izquierda de la pantalla se lee <b>“Normativa y Jurisprudencia”</b> la cual se divide en cuatro categorías: Administración Financiera, Aduanera, Exoneraciones y <b>Tributaria</b>.</p> <p><b>5)</b> Dando click sobre la <b>pestaña Tributaria</b> se despliega información que no se puede considerar como ordenada. Explicando mejor:</p> <p><b>a)</b> El primer subtítulo que aparece dice <b>“Leyes Tributarias”</b>. Dentro de este mismo hay un enlace de <b>“Leyes y Decretos”</b> que presenta múltiples enlaces a normativa tributaria sin que tengan un orden alfabético o por fecha de vigencia, etc.</p> <p><b>b)</b> También dentro del primer subtítulo <b>“Leyes Tributarias”</b> está otro subtítulo llamado <b>“Resoluciones”</b>, que refleja un incorrecto uso de lenguaje jurídico: las resoluciones de las direcciones del MH no son leyes.</p> <p>Este subtítulo de <b>“Resoluciones”</b> se divide en varios enlaces para los años desde el 2016 (ningún otro año previo) al 2020. Una vez que se accede a los enlaces de estos años se observa que el formato con el que se presenta la información no es el mismo para todos. El formato usado en el año 2019 resulta mucho más completo y organizado que el del 2020, por ejemplo. Para una mejor comprensión ver el Anexo 6.</p>
--	---

Dentro de este subtítulo de **“Resoluciones”** no se encuentran fallos del TFA.

c) El segundo subtítulo de la pestaña **“Tributaria”** se llama **“Digesto Tributario”**. Tiene un enlace que redirige a la página de sinalevi descrita previamente en el punto 2).

Pero tiene a su vez varios enlaces al **“Boletín Informativo del Digesto Tributario”** distribuidos de la siguiente manera:

- Año 2020: del mes de enero al mes de agosto.
- Año 2019: de julio a diciembre.

Este boletín es un trabajo realizado por la Subdirección del Digesto Tributario de la Dirección de Normativa. Procura ser un medio formal de información jurídica tributaria en el ámbito del Derecho Tributario y de la ciencia Contable, para lo cual resume aquellos documentos jurídicos que mes a mes son publicados en el Módulo de Hacienda del Sistema Costarricense de Información Jurídica y que se generan en la Dirección General de Tributación y el **Tribunal Fiscal Administrativo**.

Revisando algunos de los boletines, no todos los meses contienen fallos del TFA o algunos de los fallos citados no corresponden al mismo año del boletín. Por ejemplo, en el boletín de agosto 2020 se incluyen fallos del TFA del año 2017. Para ilustrar ver el Anexo 6.



	<p>d) El tercer subtítulo de la pestaña <b>“Tributaria”</b> se llama <b>“Varios”</b> y tampoco tienen un orden lógico. Parecieran ser documentos útiles pero presentados al azar. Por ejemplo, por un lado, uno de los enlaces dice <b>“Fiscalidad Internacional”</b> que redirige a más en la misma página web de Hacienda y dentro de la que podemos encontrar otro enlace a un resumen de varios documentos sobre <b>“Precios de Transferencia”</b> en Costa Rica, entre otros. Pero, por otro lado, hay un enlace que dice <b>“Modelo de Valoración-ONT”</b> y al accederlo se lee: es un compendio de factores que son utilizados para determinar el valor de la tierra, cada uno de ellos con su expresión matemática.</p>
<p><b>Comentarios</b></p>	<p>En términos generales, un contribuyente sí puede acceder a los fallos del TFA mediante internet. Sin embargo, el método más rápido para hacerlo es a través de sinalevi que podría resultar de uso y comprensión sencilla para personas familiarizadas con la plataforma, como una abogada, pero no para un gerente de una empresa que estudió ingeniería industrial.</p> <p>Sobre las consultas a la página web del MH, la información en general no es ordenada, completa ni tiene un sentido lógico. Por ejemplo, el apartado del TFA debería incluir los enlaces a sus fallos, a un redireccionamiento a la página de sinalevi o bien al boletín informativo del digesto tributario.</p> <p>Finalmente, incluso teniendo acceso a los fallos del TFA en sinalevi, la plataforma no es nada amigable a la vista (para mayor claridad ver anexo 5). Implica realizar un esfuerzo</p>

	adicional el copiar el texto en un documento de Word aparte para luego leerlo mejor. Una plataforma mucho más práctica es la de Nexus del Poder Judicial (que es casi seguro que significaría una inversión de recursos humanos y económicos adicional para el MH).
--	---

Otro aspecto indispensable para esta sección de la investigación es la recopilación y el análisis de jurisprudencia relevante, tanto judicial como administrativa sobre el derecho a la información en materia tributaria.

Dentro de la jurisprudencia judicial relacionada directamente con el artículo 171 del CNPT, la plataforma de Nexus del Poder Judicial arroja solamente 8 sentencias que se estudian a continuación. Cabe decir que en primer lugar se anotarán los datos generales de cada sentencia y su vínculo con la norma citada. Posteriormente se hará un análisis conjunto de las resoluciones. La resolución más reciente es la N°00072 – 2020 de la Sección VII del Tribunal Contencioso Administrativo del 29 de julio de 2020, la cual versa sobre la prescripción de los tributos. La única referencia que hace al art. 171 es sobre el derecho que tiene el contribuyente a que se le informara que tenía una deuda con el Fisco y que se había pasado a cobro. Luego está la resolución N° 02388 – 2019 de la Sala Primera del 5 de setiembre de 2019 que trata acerca de los requerimientos de información que tiene la potestad de hacer la AT durante un proceso de fiscalización. La relación con el art. 171 es un argumento del contribuyente donde indica que en el inciso 8) de esta norma, la empresa puede no entregar información a la AT bajo situaciones justificadas. También se encuentra la resolución N°00130 – 2018 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo del 16 de octubre de 2018 donde se discuten aspectos relativos al traslado de cargos en un procedimiento administrativo. Su vínculo con el art. 171 es con el inciso 11) que contempla el derecho que tiene el contribuyente de hacer argumentos y de aportar prueba que debe ser tomada en cuenta por los órganos competentes en el momento de dictar sus resoluciones. Además, está la resolución N°00052 – 2017 de la Sección V del Tribunal

Contencioso Administrativo del 12 de junio de 2017 en la cual se presenta un caso de exceso de trámites administrativos y violación a los principios de proporcionalidad y razonabilidad que también le aplican a la AT. Lo relacionado con el art. 171 es una vez más sobre el inciso 8) y la no obligación por parte del contribuyente de suministrarle al Fisco información o documentación con la que ya cuenta.

Continuando con las sentencias vinculadas al art. 171, se encuentra la resolución N°00133 – 2016 de la sección V del Tribunal Contencioso Administrativo del 21 de diciembre de 2016 en la que se trata un tema sobre la violación al debido proceso en la emisión de un acto administrativo por no cumplir con las formalidades que exige la ley. Acerca del art. 171, se invocan los incisos 1), 2), 12) y 13) donde se fijan derechos de información que tiene al contribuyente sobre el contenido y la forma de cumplir con las obligaciones tributarias pero también anota la responsabilidad por parte de la AT de cumplir con los procedimientos adecuados para darle validez a un acto administrativo, especialmente con el principio de publicidad. Otra de las resoluciones es la N° 00033 – 2014 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo del 28 de febrero de 2014 que versa sobre el derecho de consulta a la AT y si el acto es impugnabile o no en vía judicial. En lo que interesa, el art. 171 es mencionado brevemente en relación con su inciso 4) sobre el derecho que tiene el contribuyente a consultar y a obtener respuesta oportuna. Luego, está la resolución N°00029- 2014 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo del 25 de febrero de 2014. Esta se relaciona con el principio de reserva de ley y el art. 171 se emplea para alegar que en su inciso 2) se le da el derecho al contribuyente no solo de estar informado y ser asistido por la AT en relación con sus deberes tributarios sino a su vez sobre el contenido y el alcance de estos. Finalmente, la resolución N° 03389 – 2006 de la Sala Constitucional del 14 de marzo de 2006 se refiere a la inexistencia a una violación del derecho de defensa por cuanto la AT en reiteradas comunicaciones le hizo saber al contribuyente que tenía un cobro en su contra. El art. 171 en este caso es mínimo, solo forma parte de la transcripción del fundamento utilizado por la AT para exigirle al contribuyente el pago de la deuda.

A manera de análisis, lo primero que hay que señalar es que las ocho sentencias anteriores resultan ser un número absolutamente bajo como para considerar que existe suficiente y detallada jurisprudencia acerca del derecho a la información que tiene el contribuyente. Lo segundo es que dentro de estas resoluciones el art. 171 del CNPT solamente cumple un papel de ser una cita breve y en la mayoría se le usa como un instrumento para otros derechos, como el de defensa durante una fiscalización. Y tercero, ninguna de las sentencias hace un abordaje exhaustivo donde se defina qué se entenderá por derecho a la información en materia tributaria, que alcances específicos tiene para los contribuyentes ni cómo se le puede obligar a la AT a cumplir con el derecho.

Ahora, la única jurisprudencia judicial vinculada al artículo 173 del CNPT es la N°00029-2014 de la sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo citada previamente en el análisis del art. 171. El art. 173 en esta sentencia solo es citado, pero no se desarrolla puntualmente ni se explica qué implicaciones tuvo en el caso. Siendo el art. 173 el único en todo el CNPT que expresamente habla del derecho a la información del contribuyente, surge la preocupación de si ha sido pasado por alto por parte de las autoridades judiciales cuando resuelven o si ninguno de los contribuyentes ha visto vulnerado este derecho en ninguno de sus encuentros con la AT.

Al estudiar la jurisprudencia administrativa el escenario, en términos de números, cambia comparado con la jurisprudencia judicial. Por ejemplo, para el art. 171 del CNPT, Sinalevi presenta 168 resultados entre directrices de la DGT, fallos del TFA y sentencias del TAN. Y para el art. 173 hay 68 resultados<sup>66</sup>. En términos de contenido se perciben dos puntos: uno, que al igual que en las sentencias judiciales, la mayoría no desarrolla conceptualmente el derecho a la información que tienen los contribuyentes ni sus alcances. Dos, quizás más optimista, que esas resoluciones lo que están haciendo es poner en práctica

---

<sup>66</sup> Cabe hacer el comentario que la jurisprudencia administrativa relacionada con los artículos 171 y 173 del CNPT fue consultada el día 8 de octubre de 2020 y cuando se intentó acceder a varios fallos del TFA la plataforma de Sinalevi mostraba el mensaje “el documento está siendo modificado” por lo que no podía conocerse su contenido.

el derecho a la información al brindarle a los contribuyentes detalles de cómo proceder en el tratamiento de temas tributarios específicos (por ejemplo con las directrices DGT-R-59-2016 sobre la ampliación del plazo para presentar declaraciones informativas a raíz de las afectaciones sufridas por las empresas durante el huracán Otto o la DGT-D-10-2017 donde establece el “Procedimiento sancionador por la infracción de cierre de negocios”).

Para cerrar el estudio del derecho a la información que tiene el contribuyente, tanto en la normativa como en la jurisprudencia, es importante señalar que no es indispensable que se haya desarrollado ampliamente este derecho en materia tributaria para tener claro que los mismos criterios generales que han sido planteados por la Sala Constitucional en todas las ramas del Derecho y más específicamente, los criterios que son aplicables a la Administración Pública, se pueden -y deben- trasladar a las actuaciones del Ministerio de Hacienda<sup>67</sup>. Lo primordial es que la ciudadanía haya recibido comunicaciones oportunas por parte del Fisco -y que pueda tener, posteriormente, un acceso efectivo a ellas- sobre las razones por las que se le cobra un impuesto, cuál es el procedimiento para cumplir y cuáles derechos tiene para defenderse.

Con la fundamentación y análisis hechos previamente, se pueden recopilar las distintas formas de difusión sobre la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE y sus implicaciones en la normativa tributaria costarricense realizadas por el Ministerio de Hacienda de Costa Rica, con el propósito de determinar si existió un respeto pleno al derecho a la información que tiene el contribuyente.

---

<sup>67</sup> A manera de ejemplo, el buscador de Nexus lanza 153 417 resultados sobre el derecho a la información.

#### A. Publicaciones en el Diario Oficial *La Gaceta*

En el Diario Oficial “La Gaceta” se publicaron resoluciones y directrices de la DGT así como reformas de ley que tuvieran relación con precios de transferencia en Costa Rica. Se detallan a continuación de la fecha más antigua a la fecha más reciente.<sup>68</sup>

- Decreto N°37898-H. Publicado el 13 de setiembre de 2013 en La Gaceta N°176.
- Resolución DGT-R-44-2016. Publicada el 13 de setiembre de 2016 en La Gaceta N°182.
- Resolución DGT-R-16-2017. Publicada el 21 de abril de 2017 en La Gaceta N°75.
- Resolución DGT-R-28-2017. Publicada el 5 de junio de 2017 en La Gaceta N°105.
- Resolución DGT-R-001-2018. Publicada el 2 de febrero de 2018 en La Gaceta N°20.
- Resolución DGT-R-25-2018. Publicada el 3 de mayo de 2018 en La Gaceta N°77.
- Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas. Publicada el 4 de diciembre de 2018 en La Gaceta N°225.
- Resolución DGT-R-49-2019. Publicada el 13 de noviembre de 2019 en La Gaceta N°216.

#### B. Comunicados en la página web del Ministerio de Hacienda

La página web del Ministerio de Hacienda tiene una sección destinada a precios de transferencia<sup>69</sup> en Costa Rica donde no constan las fechas iniciales cuando se publicaron los documentos relevantes en la página web pero sí la de la última actualización, que indica fue el 21 de setiembre de 2020.<sup>70</sup> Como información general comparten que los contribuyentes

---

<sup>68</sup> La Directriz Interpretativa N°20-03 del 10 de junio de 2003 tuvo que haber sido publicada en La Gaceta. Sin embargo, los registros digitales del Diario Oficial son a partir del año 2004.

<sup>69</sup> <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14632-precios-de-transferencia>

<sup>70</sup> Revisión hecha el día 9/octubre/2020.

deben valorar, para efectos fiscales, los precios de las mercaderías o servicios, en las transacciones que realicen con empresas vinculadas, a valores de mercado. Esta obligación surge tanto para las transacciones transfronterizas como para las locales. Derivado de la obligación de fijar los precios de los productos y servicios a valores de mercado, los contribuyentes deben también demostrar que los precios de bienes y servicios se declararon a valores de mercado mediante un estudio de precios de transferencia.

Además, como regulación específica de los precios de transferencia cita: a) artículo 81 bis de la LISR y los artículos del 65 al 74 del Reglamento a la LISR, b) directriz 20-03 del 10 de junio de 2003, c) decreto N°37898-H del 5 de junio de 2013, d) sentencias de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia N°2012008739 y N°2012004940, e) guías de precios de transferencia de la OCDE, f) la resolución N°DGT-R-44-2016 y la resolución N°DGT-R-28-2017 (que suspende a la primera en la obligación de presentar la declaración informativa de PT) y g) la resolución N°DGT-R-001-2018 del 11 de enero de 2018.<sup>71</sup>

### C. Pautas en periódicos digitales

Cuando se realizó la búsqueda de pautas en periódicos se esperaba encontrar publicidad directa del Ministerio de Hacienda informando a los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias relacionadas con precios de transferencia o entrevistas a funcionarios del Ministerio de Hacienda refiriéndose al tema.

Se consultaron los siguientes periódicos digitales: El Financiero, La Nación y CR Hoy. Los resultados se clasificaron de acuerdo con las siguientes palabras de búsqueda: precios de transferencia, plan BEPS, registro de transparencia y beneficiarios finales (junto con otras variaciones), reporte o informe país por país, *master file* o archivo maestro y *local file* o archivo local.

---

<sup>71</sup> Los siguientes documentos tienen un enlace que redirigen a la página web del SCIU: a), b), c), f) y g).

Resultados:

*Con el criterio de búsqueda “precios de transferencia”:*

- El Financiero. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- La Nación. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

*Con el criterio de búsqueda “plan BEPS”:*

- El Financiero. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- La Nación. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

*Con el criterio de búsqueda “Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”, “RTBF”, “registro de beneficiarios” o “registro de accionistas”:*

- El Financiero. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- La Nación. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

*Con el criterio de búsqueda “Reporte país por país” o “Informe país por país”:*

- El Financiero. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- La Nación. Sin resultados.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.



*Con el criterio de búsqueda “Master File” o “Archivo Maestro”:*

- El Financiero. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- La Nación. Sin resultados.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

*Con el criterio de búsqueda “Local File” o “Archivo Local”:*

- El Financiero. Sin resultados.
- La Nación. Sin resultados.
- CR Hoy. Ninguno de los artículos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

D. Pautas en canales de televisión

Al igual que con las pautas en periódicos digitales se buscaba publicidad pagada por el Ministerio de Hacienda o entrevistas a sus funcionarios. La revisión se llevó a cabo en las páginas web de Teletica Canal 7 y Repretel Canal 6, con los mismos criterios de búsqueda que en el apartado anterior de los periódicos digitales.

*Con el criterio de búsqueda “precios de transferencia”:*

- Teletica Canal 7. Sin resultados.
- Repretel Canal 6. Sin resultados.

*Con el criterio de búsqueda “plan BEPS”:*

- Teletica Canal 7. Sin resultados.
- Repretel Canal 6. Sin resultados.

*Con el criterio de búsqueda “Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”, “RTBF”, “registro de beneficiarios” o “registro de accionistas”:*

- Teletica Canal 7. Ninguno de los videos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.
- Repretel Canal 6. Ninguno de los videos fue una pauta publicitaria o una entrevista del MH.

*Con el criterio de búsqueda “Reporte país por país” o “Informe país por país”:*

- Teletica Canal 7. Sin resultados.
- Repretel Canal 6. Sin resultados.

*Con el criterio de búsqueda “Master File” o “Archivo Maestro”:*

- Teletica Canal 7. Sin resultados.
- Repretel Canal 6. Sin resultados.

*Con el criterio de búsqueda “Local File” o “Archivo Local”:*

- Teletica Canal 7. Sin resultados.
- Repretel Canal 6. Sin resultados.

#### E. Publicidad en redes sociales del Ministerio de Hacienda

Las nuevas tecnologías han convertido las redes sociales en canales de comunicación oficial de instituciones públicas y empresas, el Ministerio de Hacienda no es la excepción. Se revisó el perfil de Facebook “Ministerio de Hacienda de Costa Rica”<sup>72</sup> y se usaron los mismos criterios que en la búsqueda en periódicos digitales y canales de televisión. El buscador de Facebook permite obtener fotos, videos, publicaciones y otro tipo de contenido en el perfil.

---

<sup>72</sup> Enlace: <https://www.facebook.com/ministeriodehaciendacr>

Resultados:

*Con el criterio de búsqueda “precios de transferencia”:*

- Facebook del MH: Ninguna de las publicaciones se relacionaba directamente con el tema.

*Con el criterio de búsqueda “plan BEPS”:*

- Facebook del MH: El único resultado se relacionaba con la Acción #5 del Plan BEPS.

*Con el criterio de búsqueda “Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales”, “RTBF”, “registro de beneficiarios” o “registro de accionistas”:*

- Facebook del MH: Fue la búsqueda con más resultados. La mayoría eran infografías con generalidades del RTBF que dirigían a un enlace a la página web del MH<sup>73</sup> o con un insistente recordatorio de las altas multas que deberían pagar los contribuyentes en caso de incumplir con la presentación del RTBF.<sup>74</sup>

*Con el criterio de búsqueda “Reporte país por país” o “Informe país por país”:*

- Facebook del MH: Ninguna de las publicaciones se relacionaba directamente con el tema.

*Con el criterio de búsqueda “Master File” o “Archivo Maestro”:*

- Facebook del MH: Sin resultados.

---

<sup>73</sup> Por ejemplo, se redirige a los contribuyentes a la página web <https://www.hacienda.go.cr/contenido/14847-registro-de-transparencia-y-beneficiarios-finales-rtbf> la cual contiene más información, detalle y enlaces a instructivos y otro tipo de documentación relevante para cumplir con la obligación del RTBF, comparada con otros instrumentos ya analizados previamente (dígase *master file* o *local file*).

<sup>74</sup> Para mayor comprensión, véase el Anexo 7.

*Con el criterio de búsqueda “Local File” o “Archivo Local”:*

- Facebook del MH: Ninguna de las publicaciones se relacionaba directamente con el tema.

Para concluir con esta Sección A del Capítulo IV, se puede afirmar que fuera de las publicaciones exigidas por ley, como en el caso de las reformas a la ley, las directrices de la DGT y las resoluciones de la DGT, las demás comunicaciones por parte del Ministerio de Hacienda hacia los contribuyentes han sido pocas o nulas. Es importante aclarar que las búsquedas realizadas en las distintas plataformas digitales necesariamente debían delimitarse, esto quiere decir que podría haber información compartida por la AT en torno a la regulación de precios de transferencia en Costa Rica a la que no se haya tenido acceso. Sin embargo, relacionando los resultados anteriores con las explicaciones que se hicieron al inicio del derecho a la información que tiene el contribuyente, también se puede afirmar que fue absolutamente corto el alcance de la difusión de la información de los mecanismos aplicados por Costa Rica para cumplir con la implementación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE.

### **Sección B. Propuesta de guía práctica para las empresas-contribuyentes para completar la información sobre precios de transferencia solicitada por la Administración Tributaria costarricense**

La última sección de esta investigación consiste en preparar una guía práctica para las empresas que deben suministrar la información solicitada por la administración tributaria costarricense a raíz de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE, donde se explique brevemente cuál es el propósito de cada uno de los mecanismos o instrumentos y qué estrategias pueden aplicarse para recopilar los datos y plasmarlos conforme a lo que espera la Dirección General de Tributación. Cabe mencionar que las guías no serán un paso a paso detallado de cómo llenar formularios ni deberán ser utilizadas sin la consulta previa a los

profesionales legales, contables o financieros que manejan los casos concretos de las empresas-contribuyentes.

Para contar con insumos para las guías prácticas fue necesario tener un acercamiento con diferentes agentes que intervienen en la preparación de los documentos relacionados con la acción #13. Se realizaron en total 6 entrevistas, desglosadas de la siguiente manera:

- Un abogado, asesor privado de empresas.
- Un contador y administrador público, asesor privado de empresas.
- Dos economistas, asesores privados de empresas.
- Una abogada, asesora legislativa.
- Un contador público, subdirector de Fiscalidad Internacional y encargado del área de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda.

Las entrevistas cumplieron con varios propósitos generales:

En relación con los asesores privados:

1. Tener un acercamiento real a la experiencia de los profesionales del sector privado que atienden empresas-contribuyentes obligadas a completar la información de precios de transferencia en Costa Rica.
2. Diagnosticar cuáles han sido las ventajas y las desventajas en el suministro de esta información por parte de las empresas.
3. Abordar con mayor claridad cuáles son las necesidades de las empresas-contribuyentes a la hora de completar los instrumentos de la DGT.
4. Tener acceso a las inquietudes que han surgido por parte de las empresas-contribuyentes cuando la AT ejecuta una fiscalización relacionada con precios de transferencia.

En relación con la asesora legislativa:

1. Conocer cuál es el nivel de manejo conceptual -de manera general- de la materia tributaria a lo interno de la Asamblea Legislativa y luego relacionado con precios de transferencia.
2. Saber con cuánta frecuencia y cómo se manejan los proyectos en la Asamblea Legislativa que estén relacionados con la materia tributaria en general y con precios de transferencia en específico.
3. Tener un acercamiento a los proyectos de ley que ha impulsado la Asamblea Legislativa en materia de precios de transferencia.
4. Estar al tanto de cuánta colaboración puede haber entre el sector privado y la Asamblea Legislativa en torno a los proyectos de ley que regulen la materia de precios de transferencia.

En relación con el Subdirector del Ministerio de Hacienda

1. Explorar el nivel de manejo conceptual de la materia de precios de transferencia a lo interno de la Administración Tributaria.
2. Conocer cuál ha sido la experiencia de los funcionarios del Ministerio de Hacienda al procesar datos de las empresas-contribuyentes sobre precios de transferencia.
3. Saber cuáles son los consejos de los funcionarios del Ministerio de Hacienda para que las empresas-contribuyentes puedan completar los instrumentos relacionados con precios de transferencia.
4. Identificar qué espera la AT de las empresas-contribuyentes cuando lleva a cabo una fiscalización relacionada con precios de transferencia.

Con base en estos propósitos, se llevaron a cabo tres formatos de entrevistas con elementos en común a todas ellas, pero dirigidas específicamente a los asesores privados

de empresas-contribuyentes, a la asesora legislativa y al Subdirector del MH. El detalle de las preguntas se puede consultar en el Anexo 8 pero se resume de la siguiente manera<sup>75</sup>:

- A. Identificación general de la persona entrevistada con su nombre, profesión y años de ejercer.
- B. El manejo conceptual de la persona entrevistada sobre la materia de precios de transferencia en Costa Rica.
- C. Preguntas detalladas sobre la experiencia en relación con el *master file*.
- D. Preguntas detalladas sobre la experiencia en relación con el *local file*.
- E. Preguntas detalladas sobre la experiencia en relación con el informe país por país.
- F. Preguntas detalladas sobre la experiencia en relación con el registro de transparencia y beneficiarios finales.
- G. Preguntas detalladas sobre la experiencia en relación con fiscalizaciones por parte de la AT en temas de precios de transferencia y la aplicación o no del art. 81 bis de la LISR (o los reglamentos y directrices previo a la reforma de la ley N°9635).
- H. Consideraciones finales sobre el manejo conceptual en materia de precios de transferencia del sector privado y del sector público, así como aspectos por mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de esta área.

A continuación se resumen los aspectos más relevantes de las entrevistas, se inicia con las personas que fueron entrevistadas en setiembre de 2020 y se finaliza con las que se entrevistaron en octubre de 2020<sup>76</sup>. El contenido irá en el siguiente orden: presentación de

---

<sup>75</sup> La entrevista realizada a la asesora legislativa tuvo un acercamiento general al manejo conceptual en precios de transferencia y solo se incluyeron los instrumentos que ella conocía (informe país por país y el RTBF) y que previo al día de la llamada pidió conversar en detalle solo sobre esos dos.

<sup>76</sup> Las experiencias compartidas por las personas entrevistadas reflejan su punto de vista personal a la fecha de contestar las preguntas. Por motivos de confidencialidad no se liga a estas personas a ninguna empresa-contribuyente, ni a sus centros de trabajo y se hace la aclaración, al igual que se les informó a ellas de previo, que las respuestas se usaron en esta investigación con propósitos exclusivamente académicos.

la persona entrevistada, experiencia en el campo de precios de transferencia en general, experiencia específica con los instrumentos *master file*, *local file*, reporte país por país, registro de transparencia y beneficiarios finales y en fiscalizaciones donde se aplique el art. 81 bis de la LISR (o las directrices y reglamentos anteriores a la reforma con la Ley N°9635)<sup>77</sup>, percepción del manejo conceptual de PT que tenga el MH o las empresas privadas (según aplique) y aspectos de mejora para completar, presentar y procesar la documentación relacionada con PT.

### Primera entrevista

El 15 de setiembre de 2020 se entrevistó a Erik Ramírez Vargas, contador y administrador público, asesor privado de empresas con 20 años de experiencia. Trabaja frecuentemente en el campo de precios de transferencia, dando asesoría indirecta a sus clientes o completando la documentación directamente junto con profesionales de otras áreas (como la legal o económica). Cursó una maestría en el extranjero en la que parte del plan de estudios incluía la materia de PT, por lo que considera que su manejo conceptual en PT es intermedio porque si bien tiene conocimiento de los conceptos básicos, cada caso real y concreto debe ser estudiado a profundidad.

Conoce los cinco instrumentos y su trabajo con cada uno se detalla de seguido. Como el *master file* y el *local file* aun no tienen una fecha obligatoria de presentación para las empresas-contribuyentes, no ha completado ninguno de ellos. Además, la AT hasta el momento no le ha hecho un requerimiento de información respecto a este reporte a ninguno de sus clientes. Sin embargo, no implica *per se* que sea complejo completar la información porque si son empresas multinacionales es casi seguro que cuenten con estudios de PT de donde se extraen los datos para completar los instrumentos que pide la AT. Además, es similar a lo que ya pedía la AT con el AMPO (análisis multifuncional

---

<sup>77</sup> En adelante se usará la expresión “los instrumentos” o “los cinco instrumentos” y deberá entenderse que son cada uno de estos.



programado y objetivo) con información detallada de los grandes contribuyentes. Pero lo difícil de armar la información recae en que las estructuras corporativas son intrincadas y los datos revelan aspectos sensibles de las empresas vinculadas.

Sobre el informe país por país, este aplica a pocas empresas costarricenses<sup>78</sup> y hasta el momento no ha asesorado a ninguna de ellas.

En el RTBF ha dado asesoría indirecta a sus clientes de la manera en que debe llenarse el formulario y explicando el contenido de los rubros que se piden, pero la empresa-contribuyente es la que lo completa directamente. Sobre este instrumento, señala que el registro no está pensado para estructuras corporativas complejas donde se cuenta con un amplio grupo de beneficiarios o que el final suele ser un fideicomiso. Asimismo, si el cliente quisiera autorizarlo a él o alguien de su equipo para presentar el registro la tramitación es extensa y tiene un factor de riesgo a tomar en cuenta: si bien la responsabilidad en principio es de la empresa que suministró la información, podría existir responsabilidad compartida por parte de los asesores autorizados. Dentro de las ventajas de preparar el RTBF cree que para las empresas implica tener su información corporativa en orden, con respaldo y actualizada y puede usarse perfectamente en otros requerimientos como para la CCSS o los Bancos. Desde luego la ventaja principal es para el MH que cuenta con un listado de quiénes son los últimos beneficiarios físicos reales de las ganancias que perciben las empresas. Como desventaja de este instrumento menciona la dificultad para el cliente de obtener toda la información necesaria (piénsese que una sucursal en Costa Rica le solicite datos sensibles a la casa matriz en Europa) y los tiempos de espera de respuesta. Así como el miedo que tienen las empresas-contribuyentes de compartir información tan confidencial con la AT.

---

<sup>78</sup> Solo aquellas empresas que cumplan con los requisitos principales de tener la casa matriz en Costa Rica y reportar ingresos anuales de 750 millones de euros.

Luego, el principio de plena competencia o *arm's lenght*<sup>79</sup> contenido en el art. 81 bis de la LISR lo conoce pero a partir de fiscalizaciones anteriores a la reforma del 2018, por lo que en los casos de sus clientes en los que estuvo a cargo se le aplicó el contenido del reglamento de PT y varias directrices de la DGT. A nivel general, en los casos en que se fiscalizó un tema de PT, la AT cuestionaba aspectos técnicos como las metodologías o los comparables aplicados por la empresa para fijar los PT con otras empresas vinculadas. Como ventajas de la reforma legal donde se incluye el art. 81 bis en la LISR, hace referencia al respeto que ahora se le da al principio de reserva de ley y que tanto la AT como los contribuyentes cuentan con un respaldo normativo para justificar sus actuaciones. Como desventajas a la reforma está que las metodologías de PT que aplique la AT deben contemplar el negocio en el que se desenvuelve no solo la empresa domiciliada en Costa Rica sino también a las extranjeras vinculadas, por ejemplo, la información contable podría no ser la ideal para hacer los estudios de PT porque la empresa vinculada es de Estados Unidos y no aplican las NIIF.

Finalmente, cree que la AT tiene un manejo apropiado de PT -especialmente en las fiscalizaciones de casos complejos o de empresas con estructuras muy elaboradas- pero sigue siendo una materia nueva en Costa Rica y necesitan capacitar más a todo el personal. Y como mejoras a los instrumentos, lo ideal es que la AT les suministre a las empresas-contribuyentes formularios más sencillos de comprender y de completar, poniendo especial atención en el concepto de que la información que solicite la AT debe ser previsiblemente pertinente.

### Segunda entrevista

El 18 de setiembre de 2020 se entrevistó a Rafael Luna Rodríguez, abogado y asesor fiscal privado de empresas con 26 años de experiencia. Trabaja diariamente en temas de precios de transferencia y considera que su manejo conceptual del tema es alto. Estudió

---

<sup>79</sup> Desarrollado en el Capítulo I de esta investigación.

una maestría en el extranjero donde parte del plan de estudios incluía la materia de PT, ha asistido a capacitaciones y él mismo se ha encargado de ofrecer seminarios y charlas.

Conoce los cinco instrumentos y su trabajo con cada uno se detalla a continuación. El *master file* lo ha completado directamente y también ha dado asesoría indirecta a sus clientes para que ellos lo llenen. Cree que lo difícil del instrumento no es comprender lo que pide sino completar la cantidad de información tan detallada que pide la AT y el tiempo que pueden tardar las empresas-contribuyentes en conseguirla. Para las empresas multinacionales que ya preparan documentación de PT en otros países suele ser más sencillo, pero, por ejemplo, si fuera una empresa que debe preparar el *master file* por primera vez un plazo de 10 días dado por la AT para tener la información podría ser muy corto. Incluso si se pidieran prórrogas, algunos estudios de PT pueden tardar varios meses en prepararse. Las ventajas de preparar este instrumento son para la AT que tendría de primera mano el comportamiento económico de la empresa local y de sus empresas vinculadas. Las desventajas para el contribuyente incluyen el costo adicional en recursos humanos y financieros para preparar el papeleo, adicional a los costos por pagar la asesoría externa. También está el factor de riesgo de compartir información sensible o confidencial con la AT sin tener certeza de que no va a filtrarse con terceros, como ya ha ocurrido en otras ocasiones en materia tributaria.

Sobre el *local file*, lo ha completado de forma directa e indirecta y resulta mucho más complejo que el *master file* porque hay que entender las particularidades de la empresa, esto significa realizar un análisis económico más pormenorizado. Las ventajas y las desventajas son las mismas que las descritas para el *master file*, agregando a las segundas que los datos contenidos en el *local file* son incluso más sensibles.

En el caso del informe país por país, no ha tenido que presentarlo en nombre de ninguno de sus clientes.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Mismas razones contempladas en la nota al pie #77.

El RTBF lo ha completado directamente y ha dado asesoría a sus clientes. Este formulario puede ser complejo de llenar en los casos en los que la estructura de los beneficiarios es muy amplia. O si deriva, por ejemplo, en otras empresas extranjeras con otros inversionistas que no quieren compartir su información. Las ventajas y las desventajas son las mismas indicadas para el *master file* y el *local file*.

También ha llevado fiscalizaciones en las que se cuestionan temas de PT pero con la normativa aplicable antes de la reforma del art. 81 bis de la LISR. Las fiscalizaciones pueden iniciar porque la AT hace requerimientos de información sobre los estudios de PT o bien porque la AT estaba investigando sobre otro tema y se da cuenta que la empresa aplicó PT con sus vinculadas. Asegura que es altamente probable que los ajustes aplicados por la AT no se puedan resolver en sede administrativa y deban elevarse al Tribunal Contencioso Administrativo. Como ventajas a que se incluyera en la LISR el principio de plena competencia indica que por primera vez en Costa Rica las actuaciones del MH en materia de PT son legales y constitucionales<sup>81</sup>. Una de las desventajas de esta reforma es que no se incluyó expresamente que en materia de PT se aplican las guías de la OCDE.

Para cerrar, no considera que los funcionarios de la AT que llevan a cabo las fiscalizaciones y los ajustes en PT tengan el manejo conceptual suficiente. Si bien algunos directivos de la DGT tienen mayores conocimientos en el tema, no son ellos los que realizan todas las auditorías del día a día. Además, piensa que el interés de la AT es meramente recaudatorio y no de aplicar correctamente los criterios técnicos de PT. Una de sus sugerencias para mejorar la aplicación de los cinco instrumentos es que los funcionarios reciban mayores capacitaciones y que se enfoquen en entender, desde un punto de vista

---

<sup>81</sup> Considera que incluso la Sala Constitucional no llevaba razón en las sentencias del 2012 y que necesariamente debía respetarse el principio de reserva de ley en materia de PT. Especialmente si se toma en cuenta que los ajustes realizados por la AT eran por sumas altas. Menciona como ejemplo, ajustes en los que el cliente debía pagar por PT más de lo que pagó en el impuesto a las utilidades en un período determinado.

imparcial, el giro comercial de las empresas y no presentarse como un enemigo del contribuyente desde el inicio.

### Tercera entrevista

El 24 de setiembre de 2020 se entrevistó a Sebastián Barrantes Arias, economista y asesor privado de empresas con siete años de experiencia. Trabaja a diario en el área de precios de transferencia y considera que su manejo teórico es alto.

Conoce los cinco instrumentos y seguidamente se detalla su trabajo con cada uno. El *master file* lo ha completado directamente y también les ha dado asesoría a los clientes. La información que debe contener no es difícil de comprender, pero sí puede ser complicado conseguirla porque implica recopilar datos sensibles de todas las empresas vinculadas al grupo de interés económico (GIE). Parte de las ventajas de preparar este archivo para la AT es tener acceso al detalle económico y tributario de la empresa local y de las otras empresas vinculadas, pero incluso para el contribuyente sirve para tener un fundamento de sus operaciones ante una fiscalización. Y ese valor no es solo jurídico, sino que también puede ser una herramienta de planificación para las empresas. No opina que existan desventajas formales porque el *master file* está respaldado por la OCDE, pero sí puede significar un costo adicional para las empresas-contribuyentes, exponer sus operaciones ante el Fisco y que a nivel costarricense no existe un manejo conceptual fuerte por parte de los funcionarios del MH de este instrumento.

El *local file* también lo ha llenado de manera directa e indirecta, a través de asesoría a los clientes y podría resultar más complejo que el *master file* porque la información es más puntual sobre la empresa local. Sin embargo, en el caso de las empresas multinacionales, completar este archivo es un proceso de actualización porque es probable que ya lo hayan presentado en otras jurisdicciones. El escenario es más tedioso para aquellas empresas que presentan por primera vez el *local file*. Las ventajas y las desventajas

son las mismas mencionadas en el *master file*, pero agrega en las ventajas que le da al contribuyente una percepción de cuál es su posicionamiento a nivel de mercado y le permite reestructurar si alguna transacción que involucre PT se está haciendo mal.

El reporte país por país, que se restringe a pocas empresas en Costa Rica<sup>82</sup>, sí lo ha completado y ha dado asesoría a los clientes. Es mucho más complejo y detallado que los dos archivos anteriores ya que obliga a documentar todas las operaciones de todo el GIE. Las ventajas y las desventajas son las mismas que en el *master file* y en el *local file*, añadiendo a las ventajas que da la oportunidad de analizar el comportamiento financiero de todo el grupo y a las desventajas que los datos son incluso más sensibles y confidenciales, esto obliga a la AT a tener mecanismos de resguardo de la información con los que en este momento no cuenta.

El RTBF no lo ha completado directamente, se encarga otro departamento de llenarlo. Usualmente el de impuestos-legal (él ejerce sus funciones en un departamento exclusivo para PT). Pero, comparte su criterio sobre que es un mecanismo oportuno para la AT para conocer quién tiene realmente el control sobre la empresa y si hay alguna conexión entre estos beneficiarios y las transacciones de las entidades, incluidas la domiciliada en Costa Rica. Hace la observación de que la información es igualmente sensible y podría haber riesgos con el almacenamiento en nuestro país.

Sí ha estado a cargo de fiscalizaciones de la AT donde se cuestionen casos de PT y la normativa que se ha aplicado es la previa a la reforma legal del 2018. En las primeras fiscalizaciones la AT se enfocaba en la metodología y los comparables usados por las empresas. Actualmente incluye un cuestionamiento a la estructura económica de la empresa y la participación en la cadena de valor. Asimismo, en varios de los casos no se llega a una solución administrativa y han tenido que judicializarse. La ventaja de la reforma legal con el art. 81 bis de la LISR era que se respetara la reserva de ley y que tuviera un

---

<sup>82</sup> Nuevamente ver la nota al pie #77.

respaldo normativo el actuar de la AT y de los contribuyentes. La desventaja no puede considerársele como tal desde el punto de vista de que las empresas tienen la obligación de cumplir con lo solicitado por la AT, pero ya no pueden alegar que no existe fundamento legal para suministrar los datos.

Como observaciones finales se encuentra que los funcionarios de la AT encargados de las fiscalizaciones en materia de PT tienen un nivel bajo de manejo de conceptos, especialmente en el uso de base de datos con comparables (que, por ejemplo, la empresa para la que él trabaja tiene un centro especializado en otro país para procesar esta información). Para que la preparación y el uso de los instrumentos resulte eficiente es indispensable una mayor capacitación de los auditores de la AT, que el MH incorpore mejores herramientas tecnológicas, que haya una comunicación más clara entre la DGT y la Dirección General de Aduanas, que se mejoren las bases de datos y la seguridad para protegerlas, pero sobre todo, que se implementen los formularios de las declaraciones informativas para el *master file* y el *local file*.

#### Cuarta entrevista

El 25 de setiembre de 2020 se entrevistó a Karla Reyes Marín, economista y asesora privada de empresas con 5 años de experiencia. Labora diariamente en temas de precios de transferencia y cree que su manejo conceptual es alto ya que constantemente se capacita.

Conoce todos los instrumentos, excepto el RTBF que lo maneja el equipo legal. El detalle de lo que ha trabajado con los restantes cuatro se indica a continuación. El *master file* lo ha completado directamente tanto a nivel de Costa Rica como a nivel regional y considera que comprender lo que pide es fácil si se entiende la cadena de valor. Además, como trabaja principalmente con empresas multinacionales, este archivo se presenta en otras jurisdicciones y en el caso de que la AT lo solicite para la empresa en Costa Rica es más sencillo adaptarlo. Lo difícil puede ser que el cliente consiga la información de otras

empresas vinculadas. Las ventajas de completar este instrumento para el contribuyente es que desde un punto de vista económico hacer el estudio de PT si es estratégico para evaluar el desempeño del GIE, para la AT se sabe que es tener acceso completo a las transacciones realizadas entre las empresas. Las desventajas para las empresas incluyen mayores costos adicionales y tiempo invertido para conseguir la información, así como el riesgo de compartir el contenido sensible.

Respecto al *local file*, lo ha llenado de forma directa y opina que es el más fácil comparado con el *master file* y el informe país por país. También es un proceso más sencillo cuando las empresas ya han tenido que suministrar información en otras jurisdicciones. Sobre las ventajas y las desventajas, son las mismas que las descritas en el *master file*.

En relación con el informe país por país, sí ha explicado a algunos clientes cómo debe llenarse pero por lo general la trasnacional lo presenta en otro país<sup>83</sup>. Sin embargo, cuando se ha entregado al Fisco costarricense, se le pueden aplicar las mismas ventajas y desventajas que las del *master file* y las del *local file*, agregando que este informe requiere datos aún más sensibles.

Acerca de las fiscalizaciones, los casos que ha llevado se basan en la normativa previa a la reforma del art. 81 bis de la LISR y suelen ser el trabajo más tedioso por lo extenso y complejo. La AT ha cuestionado temas de comparables, análisis de financiamiento, tasas de regalías, entre otros. Algunos de los casos terminan en sede judicial, pero depende de la valoración que haga el cliente: por ejemplo, si es preferible pagar el ajuste por PT o pagar los honorarios de los asesores durante todo el tiempo que se resuelva el contencioso. Ha tenido casos en los que el ajuste resulta tan elevado y desproporcional que necesariamente se opta por impugnarlo. La ventaja de que se haya incluido el art. 81 bis es darle una mayor formalidad legal pero no cambia los fundamentos en la manera de fiscalizar que ya había estado aplicando la AT.

---

<sup>83</sup> Retomar la nota al pie #77.



Finalmente, considera que los conocimientos de los funcionarios de la AT no es el apropiado y esto puede traer como resultado un ajuste justificado de manera incorrecta. Además, algunos clientes reflexionan que tienen mejores manejos conceptuales en PT que el Fisco y esto les genera frustración. Como parte de las mejoras en estos instrumentos opina que la AT podría tener mayores capacitaciones para entender los nuevos mercados que trabajan con empresas vinculadas.

#### Quinta entrevista

El 25 de setiembre de 2020 se entrevistó a Beatriz Herrera Angulo, abogada con 5 años de experiencia y asesora legislativa con 1 año de experiencia. Casi a diario trabaja en materia tributaria y es la encargada de revisar que los proyectos se ajusten a la legislación impositiva pero también a redactar la parte normativa desde cero.

El contacto con la materia de precios de transferencia en específico ha sido mínimo y principalmente desde lo privado; por ejemplo cuando completaba el RTBF para algunos clientes. Es poco probable que a lo interno de la Asamblea Legislativa se den capacitaciones en temas de PT pero en caso de necesitar información puntual podría solicitarla al MH o bien consultar a expertos privados.

Los instrumentos de *master file*, *local file* y el reporte país por país no han ingresado a la corriente legislativa. Ahora, en su trabajo en la Asamblea ha estado involucrada con el RTBF desde la comisión de asuntos económicos y con el ingreso de Costa Rica a la OCDE y la ratificación de los acuerdos derivados del plan BEPS desde la comisión de asuntos internacionales. Este RTBF planteó inquietudes en las empresas-contribuyentes que tuvieron que abordarse por las fracciones de los partidos políticos en la Asamblea. Parte de estas inquietudes consistían en que las empresas no sabían qué debían completar hasta que ingresaban al formulario en la plataforma, que en la norma se decía que debían llenar el

registro aquellas empresas que representaran un 15% de participación social pero luego había que anotar el 100% del detalle del capital, complejidad, tiempo extenso y costos para recopilar y organizar la información, la plataforma digital del MH constantemente estaba fuera de servicio, había problemas para cargar la firma digital y dudas sobre cuál era el propósito de completarlo sin que existiera seguridad de que el MH pudiera o supiera manejar tanta información confidencial.

Los diputados reflexionan sobre la forma en que se puede beneficiar a las empresas o se facilitan los trámites para que puedan cumplir con las obligaciones tributarias dentro de márgenes de razonabilidad. Por ejemplo, una reforma legal que se contempla actualmente es no exigirles a las empresas que tengan que presentar el RTBF cada año. Además, otra reforma legal donde la sanción del art. 84 bis del CNPT sea posible de deducción de acuerdo con el art. 88 del CNPT. También otra reforma legal del art. 5 de la Ley N°9416 Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, donde se agregue que no deben cumplir con el RTBF las empresas que se hayan constituido mediante poder. Sin embargo, a pesar de estos esfuerzos, el campo de acción de la Asamblea es muy corto porque toda la regulación de este RTBF se traslada al reglamento o a resoluciones que están a cargo del Poder Ejecutivo.

Como cierre, el nivel de manejo conceptual tributario por parte de los diputados es bajo y en precios de transferencia es casi nulo, va a depender de la formación académica y de la experiencia de cada uno de ellos, así como que es una materia relativamente nueva en nuestro país. Da como ejemplo que las únicas fracciones que actualmente tienen asesoría tributaria puntual son el Partido Liberación Nacional (PLN) y el Partido Unidad Social Cristiana (PUSC). Y como mejoras no solo para el RTBF sino para el cumplimiento de obligaciones fiscales en general es que se logre aprobar el préstamo para implementar la nueva plataforma de Hacienda Digital y que se les brinde información constante y completa a los contribuyentes.

## Sexta entrevista

El 12 de octubre de 2020 se entrevistó a Ricardo Caballeros Vela, contador público, Subdirector de Fiscalidad Internacional y encargado del área de precios de transferencia del Ministerio de Hacienda con 31 años de experiencia. Alrededor del 80% de su trabajo lo realiza en el área de precios de transferencia y considera que el manejo conceptual que tiene es suficiente, tomando en cuenta que ha recibido capacitaciones del Ministerio de Hacienda, otras brindadas por despachos de contadores públicos, otras de organismos internacionales de la Unión Europea, la OCDE y el CIAT; mediante charlas, seminarios y cursos formales.

Conoce los cinco instrumentos y la labor que realiza respecto a cada uno es la siguiente. En el *master file* se hace la solicitud de manera individual a cada contribuyente cuando se considere necesario dentro de una fiscalización, todavía no hay una fecha de entrega de forma masiva de este archivo. En el caso de requerir información complementaria por parte de las empresas-contribuyentes, no va a ser fácil para ellas conseguirla porque usualmente está en poder de la casa matriz que se ubica fuera de Costa Rica. Ahora bien, completar el archivo por parte de las empresas incluye como ventaja que la información está previamente estandarizada y saben con anticipación qué datos va a requerir la AT en caso de una fiscalización. Y para la AT, la ventaja es que pueden tener un mejor conocimiento de las estructuras de las empresas y así prevenir la evasión fiscal y luchar contra el fraude fiscal. No considera que existan desventajas para el obligado tributario, por ejemplo, no debería representar una carga administrativa adicional debido a que el *master file* se aplica en el nivel internacional, está muy difundido y se supone que se exige en el país de la casa matriz, quien es la que lo confecciona en la práctica. Esto significa que la casa matriz lo prepara y luego se distribuye entre todas las empresas que conforman el GIE.

El *local file* tampoco tiene fecha de cumplimiento para todos los contribuyentes. Menciona que una primera fase se va a buscar que la empresa prepare tanto el *master file* como el *local file* pero que no lo envíen automáticamente, sino que lo conserven para ponerlo a disposición cuando sea requerido (que es básicamente como ya se está trabajando) y en una segunda fase si se pretende que los archivos se envíen anualmente. Completar este instrumento es menos complejo que el *master file* pero sí puede implicar un tiempo extenso para el contribuyente. Los criterios respecto a las ventajas y desventajas son los mismos indicados para el *master file*.

En el informe país por país, el año 2020 es el segundo año en el que la AT implementa la solicitud del mismo. Aplica para los obligados tributarios, que son casas matrices residentes en Costa Rica y que sus ingresos globales superen los 750 millones de euros anuales. Estos informes ya fueron presentados a la AT y se enviaron a los países con los cuales se debe realizar el intercambio de información<sup>84</sup>. Todavía está pendiente que la Dirección de Tecnología de la Información del Ministerio de Hacienda, desarrolle el mecanismo y el repositorio para poder recibir los informes país por país, así como establecer el procedimiento para análisis de la información contenida en estos informes. Acerca de la complejidad y el tiempo en caso de que la AT requiera información adicional, considera que sería elevado tomando en cuenta dos puntos: primero que los datos deben ser obtenidos por parte de entidades en otros países y que son altamente sensibles y confidenciales. Las ventajas de este informe son para la AT, quien contará con amplio detalle de la estructura multinacional (por ejemplo, necesita saber dónde está la función de tesorería, la distribución, quién tiene registradas las patentes, cuáles transacciones realizan, cuáles son las ganancias, etc.). Opina que no hay desventajas hasta el momento.

El RTBF es el que menos conoce puesto que porque es función del Banco Central la custodia de esa información. La AT no tiene acceso a la base como tal, sino que solamente puede requerir información del beneficiario final de un caso determinado en el que estén

---

<sup>84</sup> Con los que Costa Rica tenga ratificados acuerdos de intercambio de información tributaria.

realizando una fiscalización. A la fecha desconoce si alguna de las oficinas de la AT ha hecho la solicitud al BCCR. Sin embargo, reconoce que la ventaja para la AT está en contar con este registro -que antes no tenía acceso- porque de esta manera conoce quién es la persona física que controla o posee las empresas que conforman un grupo económico, esto sirve para determinar aspectos como vinculación, por ejemplo, que son la base de los PT. No se han detectado desventajas en la aplicación del RTBF.

En el caso de las fiscalizaciones por PT, los casos que se han manejado hasta el momento aplican la normativa anterior a la reforma del art. 81 bis de la LISR. Considera que en los últimos años se ha reducido el número de actuaciones fiscalizadoras que involucren el tema de PT. Sin embargo, tiene entendido que en el próximo plan de fiscalización para el año 2021 se seleccionarán más casos relacionados con esta área. La ventaja principal de que se incluyera el principio de plena competencia en la LISR fue cumplir con la recomendación dada por la OCDE y respetar el principio de reserva de ley, que le daba mayor seguridad no solo a las actuaciones de la AT sino también a los contribuyentes. Hasta la fecha no ha detectado algún aspecto negativo en el art. 81 bis o en las normas anteriores que siguen vigentes.

En relación con los conocimientos sobre PT, considera que los grandes despachos de asesoría legal y de contadores realizan un buen manejo técnico del tema. Sin embargo, todavía existen algunos casos en que las empresas no se han preocupado por cumplir con todas sus obligaciones tributarias referentes a PT, especialmente porque todavía no se exige una fecha para su presentación (a excepción del RTBF). Ahora, el manejo conceptual por parte de los funcionarios de la AT cree que es suficiente: han participado en los cursos y seminarios que se han impartido a lo interno del MH, también la capacitación que brindó la Unión Europea de 12 días sobre las acciones de BEPS, de precios de transferencia, las 8 semanas alternativas que brindó la Agencia Estatal Tributaria de España, en el programa de Auditores sin Fronteras, los cursos que ha impartido el CIAT y la OCDE, entre otros.

En el caso de si la AT ha aplicado correctamente las normas nacionales e internacionales sobre PT indica que respecto al *master file* y el *local file*, el auditor fiscal es el encargado de aplicarlo en el proceso de actuación fiscalizadora y se han realizado pocos casos de fiscalización de PT después de la emisión de la resolución que exige esta documentación por lo que no se pueden realizar conclusiones todavía. Además, la Oficina que él dirige no participó en las actuaciones fiscalizadoras, hasta que, a finales del año pasado, la Dirección de Fiscalización y la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria, acordaron la forma en que la Subdirección de Precios de Transferencia iba a participar en las actuaciones fiscalizadoras.

Para cerrar, hace una serie de observaciones o recomendaciones puntuales para cada uno de los instrumentos que vale la pena transcribir completas:

#### *Master file y Local File*

Es necesario pasar a la segunda etapa en la cual se les exigirá a los contribuyentes que aporten de forma automática estos informes. Para ello la Administración Tributaria debe establecer el lugar para custodiarlos y administrarlos, así como los procedimientos para su análisis y su utilización en la selección y ejecución de casos de fiscalidad internacional.

En la revisión la implementación de la acción 13 de BEPS, la OCDE aceptó que, en una primera instancia, Costa Rica obligara a realizar y conservar el archivo local y el archivo maestro, en una primera etapa, y que posteriormente, se solicitara su entrega automática anual.

### Informe País por País

En cuanto al informe país por país, es necesario que la Administración Tributaria disponga de un espacio digital para la recepción del informe país por país que envíen del exterior las Administraciones Tributarias. También se deben fijar los procedimientos para analizar estos informes, con el propósito de seleccionar casos de fiscalidad internacional.

### Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales

No he utilizado este registro, ni participé en su implementación, sin embargo, considero que está cumpliendo su cometido, el cual es recibir la información de personas jurídicas y poner la información a la Administración Tributaria y cualquier institución pública que se encargue de la investigación y combate al lavado de dinero y blanqueo de capitales.

### Art. 81 bis de la LISR sobre principio de plena competencia durante una fiscalización

Considero que la Administración Tributaria ha realizado una aplicación correcta del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del Decreto N° 37898-H denominado “Disposiciones sobre Precios de Transferencia”, que fue derogado por la misma ley. Lo anterior, por cuanto la mayoría de los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo y del Tribunal Contencioso Administrativo sobre este tema, han resultado a favor de la Administración Tributaria.

En cuanto a los aspectos que están pendientes de regular o implementar por parte de la Administración Tributaria con respecto al art. 81 bis de la LISR se tiene que no se ha emitido la resolución sobre trámite de acuerdos previos sobre precios de transferencia. Se tiene programado que se emita en noviembre de 2020. Asimismo, la Administración Tributaria tiene que definir los procedimientos para suscribir los acuerdos previos sobre

precios de transferencia bilaterales y multilaterales y los procedimientos de acuerdos mutuos.

Otro aspecto que está pendiente de implantar es la declaración informativa sobre precios de transferencia. Se estableció que la declaración informativa se incorporaría como un anexo a la nueva declaración determinativa del impuesto sobre la Renta, pero se suspendió el desarrollo informático de esta última.

Para finalizar esta investigación, con base en el contenido de las entrevistas anteriores, de seguido se proponen las guías para las empresas relacionadas con los cinco mecanismos o instrumentos de recopilación de información sobre precios de transferencia en Costa Rica que derivaron de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE. Estas guías resultan de especial aplicación para las empresas que por primera vez vayan a completar la documentación de PT, sobre todo en el caso del *master file* y el *local file* que, si bien ya han sido completados por algunos contribuyentes, en el momento en que la AT fije fechas exigibles para su presentación va a existir una necesidad por parte del resto de obligados tributarios de saber cómo abordar la información que se les pide.



#### 1. Guía sobre el *Master File*

Propósito del instrumento: hacer un mapeo de la estructura jurídica y económica del grupo multinacional para determinar de dónde provienen sus ingresos, cómo se emplean en el desarrollo de su negocio y cuáles transacciones establecen con sus vinculadas o con terceros.



## Estrategias aplicables para completarlo:

### Previo a recopilar los datos

- Lo primero es acceder a la resolución DGT-R-49-2019 del Ministerio de Hacienda<sup>85</sup> e identificar que los requisitos son todos los que aparecen en el artículo 2° antes del título “Información Específica del Contribuyente” (porque esto corresponde al *local file*).
- Luego, montar una tabla estilo *checklist* en un archivo de Excel o Word que permita copiar en una primera columna los requisitos del inciso a) al o) (incluidas las subdivisiones del inciso c)) y en otra columna a la par, una casilla donde se inserte el ícono de check (sea  o  ) o la palabra “completo” o “incompleto”.
- La sugerencia es completar este checklist al inicio y actualizarlo en el medio<sup>86</sup> de la preparación de la documentación y al final (previo a presentar la información a la AT). Esto le permite al contribuyente planificar desde el inicio que debe dar respuesta en su archivo a cada uno de los requisitos, sin dejar alguno por fuera.
- Continuando, si bien la resolución de la DGT -mencionada previamente- hace un listado corrido, el contribuyente puede acceder al Anexo I del Capítulo V de la documentación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE<sup>87</sup> donde se divide en cinco grandes áreas la información requerida y llevar la siguiente clasificación, antes de iniciar la recopilación de datos:
  - Estructura y organización del grupo.
  - Descripción de la actividad o actividades del grupo multinacional.
  - Activos intangibles del grupo de empresas multinacionales.

---

<sup>85</sup> Ver Anexo 4.

<sup>86</sup> La “mitad” del proceso va a depender del plazo que tenga cada empresa para completar el *master file*. Como ejemplo: la empresa cuenta con tres meses, de marzo a mayo. Se completa el checklist en marzo, se hace la primera actualización en abril y la segunda actualización en mayo.

<sup>87</sup> Ver Anexo 1.

- Actividades financieras intragrupo.
- Situación financiera y fiscal del grupo multinacional.

#### Durante la recopilación de la información

- El trabajo en equipo tanto de la empresa local como de las vinculadas que se encuentren en el extranjero es fundamental en esta etapa.
- Antes de comenzar a solicitar la gran cantidad de información, se sugiere coordinar una llamada con los departamentos encargados para explicar brevemente de qué se trata este requerimiento tributario, qué se espera de cada departamento y con cuánto plazo se cuenta para completar la tarea.
- Además, lo ideal es que la coordinación de envío de documentos esté a cargo de personas específicas y no que todo el equipo involucrado en el procesamiento de la información también esté haciendo solicitudes constantemente. Hay que tomar en cuenta que debe hacerse un uso eficiente del tiempo y del trabajo de cada persona.
- Otro punto importante es fijar un calendario con fechas límites o *deadlines* tentativas para que los departamentos tengan un recordatorio de los plazos. Estas fechas tentativas siempre van a depender del tiempo de respuesta de otros departamentos de la empresa, por eso la razón de flexibilizarlas.
- Ahora, teniendo claro lo dicho en los párrafos anteriores, se puede dar inicio a buscar la información. Lo primero a tomar en cuenta es que inicialmente la AT está solicitando que los requisitos se presenten de manera puntual por lo que toda la documentación de respaldo debe quedar en las bases de la empresa pero no adjuntarse al *master file* original. Esto les permite a los equipos de trabajo concentrarse en reducir la información a datos específicos. Y lo segundo, es que en caso de que la AT pida aclaraciones o adiciones al archivo, ya van a tener organizada la documentación para poder compartirla.
- Conforme se avance en la recopilación de los datos, tener presente los *deadlines* y actualizar el *checklist*.

### Previo a la presentación del *master file*

- La sugerencia principal es que se siga pidiendo el archivo por parte de la AT en formato Word, PDF o impreso, y se identifiquen los datos con subtítulos basados en cada uno de los incisos de la resolución de la DGT, de esta manera estaría -en principio- completo.
- Si para la fecha de entrega del archivo ya existe una declaración informativa en el portal digital del MH, se aconseja acceder al formulario con algunos días de anticipación al cierre del plazo, para “probar” completar cada una de las casillas y que en caso de que exista un error (por ejemplo, que tenga un límite de caracteres o que no acepte algún valor) hacérselo ver con tiempo a la AT.
- Antes de presentar la versión final del archivo, corroborarlo con el checklist.

## 2. Guía sobre el *Local File*

Propósito del instrumento: distinto al *master file*, el estudio que se espera del *local file* es conocer con detalle la estructura jurídica y financiera de la entidad local, haciendo especial énfasis en las transacciones con empresas vinculadas.



### Estrategias aplicables para completarlo:

#### Previo a recopilar los datos

- En primer lugar debe accederse a la resolución DGT-R-49-2019 del Ministerio de Hacienda<sup>88</sup> e identificar los requisitos a partir del título “Información Específica del Contribuyente”.

---

<sup>88</sup> Ver Anexo 4.

- De seguido, montar una tabla estilo *checklist* en un archivo de Excel o Word que permita copiar en una primera columna los requisitos del inciso a) al n) y en otra columna a la par, una casilla donde se inserte el ícono de check (sea  o ) o la palabra “completo” o “incompleto”.
- La sugerencia es completar este checklist al inicio y actualizarlo en el medio<sup>89</sup> de la preparación de la documentación y al final (previo a presentar la información a la AT). Esto le permite al contribuyente planificar desde el inicio que debe dar respuesta en su archivo a cada uno de los requisitos, sin dejar alguno por fuera.
- Continuando, si bien la resolución de la DGT -mencionada previamente- hace un listado corrido, el contribuyente puede acceder al Anexo II del Capítulo V de la documentación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE<sup>90</sup> donde se divide en tres grandes áreas la información requerida y llevar la siguiente clasificación, antes de iniciar la recopilación de datos:
  - Entidad local.
  - Operaciones vinculadas.
  - Información financiera.

#### Durante la recopilación de la información

- El trabajo en equipo tanto de la empresa local como de las vinculadas que se encuentren en el extranjero es fundamental en esta etapa.
- Antes de comenzar a solicitar la gran cantidad de información, se sugiere coordinar una llamada con los departamentos encargados para explicar brevemente de qué

---

<sup>89</sup> La “mitad” del proceso va a depender del plazo que tenga cada empresa para completar el *master file*. Como ejemplo: la empresa cuenta con 1 año de enero a enero. Se completa el checklist en enero, se hace la primera actualización en junio/julio y la segunda actualización en diciembre/enero.

<sup>90</sup> Ver Anexo 1.

se trata este requerimiento tributario, qué se espera de cada departamento y con cuánto plazo se cuenta para completar la tarea.

- Además, lo ideal es que la coordinación de envío de documentos esté a cargo de personas específicas y no que todo el equipo involucrado en el procesamiento de la información también esté haciendo solicitudes constantemente. Hay que tomar en cuenta que debe hacerse un uso eficiente del tiempo y del trabajo de cada persona.
- Otro punto importante es fijar un calendario con fechas límites o *deadlines* tentativas para que los departamentos tengan un recordatorio de los plazos. Estas fechas tentativas siempre van a depender del tiempo de respuesta de otros departamentos de la empresa, por eso la razón de flexibilizarlas.
- Ahora, teniendo claro lo dicho en los párrafos anteriores, se puede dar inicio a buscar la información. A diferencia del *master file*, para el *local file* la AT pide, tanto datos consolidados como la documentación que lo respalde, por lo que el contribuyente debe ser aún más ordenado y extenso.
- Conforme se avance en la recopilación de los datos, tener presente los *deadlines* y actualizar el *checklist*.

#### Previo a la presentación del *local file*

- La sugerencia principal es que el archivo se siga pidiendo por parte de la AT en formato Word, PDF o impreso, se identifiquen los datos con subtítulos basados en cada uno de los incisos de la resolución de la DGT, de esta manera estaría -en principio- completo.
- Si para la fecha de entrega del archivo ya existe una declaración informativa en el portal digital del MH, se aconseja acceder al formulario con algunos días de anticipación al cierre del plazo, para “probar” completar cada una de las casillas y que en caso de que exista un error (por ejemplo, que tenga un límite de caracteres o que no acepte algún valor) hacérselo ver con tiempo a la AT.
- Antes de presentar la versión final del archivo, corroborarlo con el checklist.

### 3. Guía sobre el Informe país por país

Propósito del instrumento: al igual que en el *master file* y en el *local file* donde se busca conocer la estructura jurídica y económica de las empresas, este *country by country report* pide la misma información general, pero le añade la obligación de reportar números exactos (por ejemplo, cuánta renta se declaró en los distintos países donde opera) así que eleva la complejidad de prepararlo y la sensibilidad de los datos. También responde a acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio automático de información tributaria previsiblemente pertinentes de todos aquellos países que estén aplicando actualmente las acciones del Plan BEPS por lo que expone ante diferentes jurisdicciones el estatus fiscal real de la empresa.

Cabe añadir que esta obligación se restringe por un lado, a empresas residentes en territorio costarricense que tengan la condición de dominantes de un grupo empresarial, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra empresa, residente o no residente y, por otro lado, que reporten ingresos anuales de al menos 750 millones de euros.

#### Estrategias aplicables para completarlo:

##### Previo a recopilar los datos

- En primer lugar debe accederse a la resolución DGT-R-001-2018 del Ministerio de Hacienda<sup>91</sup> e hacer una lectura integral de las obligaciones. A diferencia del *master file* y el *local file* donde se presenta un listado con los requisitos, en el reporte país por país se deben completar tres tablas distintas pero basadas en el contenido completo de la resolución.

---

<sup>91</sup> Ver Anexo 3.

- De seguido, montar un borrador en un archivo de Excel o en Word copiando integralmente el formato dado en la resolución de la DGT para cada una de las tablas.
- Es importante señalar que las tablas que aparecen en la resolución de la DGT son prácticamente ilegibles. El contribuyente puede dirigirse al final del Anexo 1 de esta investigación, al inicio del título “Anexo III al Capítulo V”, donde personalmente se prepararon las tablas con base en las de la OCDE, pero de mayor tamaño para que sea más fácil de leer. O bien al Anexo 3 donde se copiaron las tablas de un enlace del MH y que también se distingue mejor su contenido.
- En este informe no es necesario tener un *checklist* para indicar si se completó o no un requisito ya que las mismas tablas por llenar cumplen con esta función. Sin embargo, resulta útil preparar borradores de Word relacionados con cada una de las tablas donde se puedan copiar los datos con mayor libertad para analizarlos y luego transcribir a la tabla solo lo más relevante.

#### Durante la recopilación de la información

- Al igual que en el *master file* y en el *local file*, el trabajo en equipo tanto de la empresa local como de las vinculadas que se encuentren en el extranjero es fundamental en esta etapa.
- Antes de comenzar a solicitar la gran cantidad de información, se sugiere coordinar una llamada con los departamentos encargados para explicar brevemente de qué se trata este requerimiento tributario, qué se espera de cada departamento y con cuánto plazo se cuenta para completar la tarea.
- Además, lo ideal es que la coordinación de envío de documentos esté a cargo de personas específicas y no que todo el equipo involucrado en el procesamiento de la información también esté haciendo solicitudes constantemente. Hay que tomar en cuenta que debe hacerse un uso eficiente del tiempo y del trabajo de cada persona.

- Otro punto importante es fijar un calendario con fechas límites o *deadlines* tentativas para que los departamentos tengan un recordatorio de los plazos. Estas fechas tentativas siempre van a depender del tiempo de respuesta de otros departamentos de la empresa, por eso la razón de flexibilizarlas.
- Ahora, teniendo claro lo dicho en los párrafos anteriores, se puede dar inicio a buscar la información. A diferencia del *master file* y el *local file*, los datos del informe país por país no solo son más detallados, sino que deben consolidarse necesariamente en una tabla, esto obliga a la empresa a hacer un esfuerzo mayor por sacar conclusiones puntuales a partir del análisis de la información.
- Conforme se avance en la recopilación de la documentación, tener presente los *deadlines* y llevar un control cruzado de los datos plasmados en las tablas y los que aparezcan en otros archivos auxiliares (como el Word mencionado párrafos anteriores).

#### Previo a la presentación del reporte país por país

- A diferencia del *master file* y del *local file*, el *country by country report* ya se presenta, al menos, con un formato específico de tablas. Sea que se mantenga su entrega en un archivo digital o impreso, o que se implemente una declaración informativa con un formulario en la plataforma digital del MH, es necesario corroborar: primero, que las tablas de la versión final preparada por la empresa contengan las mismas columnas que las solicitadas en la resolución de la DGT y segundo, que los datos de las tablas coincidan con los análisis hechos en otros archivos auxiliares.

#### 4. Guía sobre el Registro de transparencia y beneficiarios finales

Propósito del instrumento: el formulario del RTBF procura obtener información de cuál es la estructura societaria de los contribuyentes hasta alcanzar al beneficiario final, que



en principio debería ser una persona física. Cumple con una doble función: la tributaria, para identificar la vinculación entre las empresas y corroborar la regularidad de sus transacciones y la penal, para combatir el delito de legitimación de capitales y de fraude fiscal.

#### Estrategias aplicables para completarlo:

Para esta guía se debe hacer una nota aclaratoria: no está a disposición del público general un formulario en blanco con los rubros a completar ni en la página web del MH, ni en la página web del BCCR, ni en las normas legales que respaldan la solicitud del registro. A esto se le pueden hacer varias críticas pero la primera es que el contribuyente -a pesar de que puede leer el listado de requisitos específicos en la resolución DGT-ICD-R-06-2020- no sabe cómo debe suministrarla hasta que ingresa a la plataforma digital para cumplir con la presentación del instrumento, y la segunda, que para efectos de esta investigación se restringen las sugerencias a meras expectativas de cómo podría llenarse el RTBF.

Otros aspectos que deben tomarse en cuenta son los siguientes:

- Como esta investigadora no es representante legal o dueña de ninguna sociedad obligada a presentar el RTBF no puede acceder a la plataforma para hacer capturas de pantalla de los rubros en blanco. Tampoco podría pedir el formulario completo de otra sociedad porque podría violentarse la confidencialidad de los datos.
- Se tuvo acceso a un video preparado por la empresa Deloitte para el periódico El Financiero pero la calidad de la imagen no es buena, tratar de hacer capturas de pantalla de este no resultaría provechoso.

Después de estas aclaraciones, se procede a brindar la guía de consejos para completar el RTBF.

### Previo a recopilar los datos

- En primer lugar debe accederse a los siguientes documentos:
  - Ley N° 9416 Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal y su reglamento Decreto N° 41040-H.
  - Resolución conjunta de alcance general DGT-ICD-R-06-2020, publicada en La Gaceta N° 65 del 30 de marzo del 2020.
  - Y la resolución DGT-ICD-R-19-2020, publicada en La Gaceta N° 201 del 13 de agosto del 2020.
  
- Respecto a la Ley N°9416, la empresa debe revisar el Capítulo II titulado “Transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas” y tomar en cuenta -a grandes rasgos- lo que se indica a continuación:
  - Identificar al beneficiario final ligado a su empresa.
  - Corroborar que la participación activa de los accionistas esté dentro del rango del 15 al 25% de participación con respecto al capital total de la persona jurídica o estructura jurídica.
  - Tomar nota en un calendario del plazo de un año que se tiene para cumplir con la obligación.
  - Confirmar si el tipo de entidad jurídica cabe en la categoría de “otros obligados”.
  - Preparar la información de la composición accionaria de la empresa y respaldar los datos personales de los accionistas y los beneficiarios finales.

- Sobre la resolución DGT-ICD-R-06-2020, la empresa debe leerla integralmente porque brinda un mayor detalle para poder completar el RTBF. Puede darle especial énfasis a los siguientes puntos:
  - Contar con el certificado de firma digital es el requisito indispensable para tener acceso a la plataforma digital del BCCR.
  - Identificar qué tipo de persona o entidad jurídica es para confirmar que está obligada a presentar el registro.
  - Valorar los datos de beneficiarios finales localizados en el extranjero para aportar la documentación correcta.
  - Transcribir el anexo único<sup>92</sup> (ubicado al final de la resolución) con todos los datos que se van a tener que incluir en el RTBF a un *checklist* en un archivo Word o Excel para marcar cada casilla conforme se vaya completando.
  
- Acerca de la resolución DGT-ICD-R-19-2020, el contribuyente también debe leerla integralmente y compararla con la resolución DGT-ICD-R-06-2020 ya que es una reforma a esta. Algunos aspectos valiosos a tomar en cuenta son:
  - Verificar las fechas y condiciones de las declaraciones ordinarias y las extraordinarias.
  - Conocer el procedimiento para poder hacer las declaraciones correctivas del registro.

#### Durante la recopilación de la información

- Al igual que en el *master file*, en el *local file* y en el *country by country report*, el trabajo en equipo tanto de la empresa local como de sus accionistas y de los beneficiarios finales, es fundamental en esta etapa.

---

<sup>92</sup> Ver Anexo 9.

- Antes de comenzar a solicitar la gran cantidad de información, se sugiere coordinar una llamada con los departamentos encargados para explicar brevemente de qué se trata este requerimiento tributario, qué se espera de cada departamento y con cuánto plazo se cuenta para completar la tarea.
- Además, lo ideal es que la coordinación de envío de documentos esté a cargo de personas específicas y no que todo el equipo involucrado en el procesamiento de la información también esté haciendo solicitudes constantemente. Hay que tomar en cuenta que debe hacerse un uso eficiente del tiempo y del trabajo de cada persona.
- Otro punto importante es fijar un calendario con fechas límites o *deadlines* tentativas para que los departamentos tengan un recordatorio de los plazos. Estas fechas tentativas siempre van a depender del tiempo de respuesta de otros departamentos de la empresa, por eso la razón de flexibilizarlas.
- Ahora, teniendo claro lo dicho en los párrafos anteriores, se puede dar inicio a buscar la información. Si bien en el RTBF los datos no son tan complejos como en el informe país por país, son especialmente sensibles porque identifican a personas físicas. Debe intentar solicitarse aquella información que sea indispensable para completar el registro y manejarla bajo estrictos controles de confidencialidad.
- Conforme se avance en la recopilación de la documentación, tener presente los *deadlines* y llevar un control del *checklist*.

#### Previo a la presentación del RTBF

- Verificar que el *checklist* con los requisitos esté completo previo a llenar la información.
- Este instrumento es el que presenta mayores dificultades para preparar un borrador porque los formularios en la plataforma digital del BCCR deben irse completando por pasos y sin ingresar todos los datos en todas las casillas no se puede avanzar a la siguiente página.

- Debido a esto, se le sugiere a las empresas que completen el RTBF cuando estén seguras de contar con toda la información.
5. Guía sobre la aplicación en fiscalizaciones del art. 81 bis de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*

Propósito del instrumento: tal y como se ha indicado en otras secciones de esta investigación, el art. 81 bis de la LISR no es un instrumento formalmente hablando como si lo son los cuatro vistos anteriormente. Sin embargo, para efectos prácticos se le consideró como un instrumento aplicable a la materia de PT durante las fiscalizaciones porque le brinda seguridad al contribuyente de que tanto él como la AT, están respetando el principio de plena competencia y están aplicando las guías de la OCDE.

Estrategias aplicables durante una fiscalización:

- Es posible que el art. 81 bis de la LISR se incluya como fundamento legal, ya sea para que la AT inicie una fiscalización en materia de PT o para que la empresa defienda sus transacciones con empresas vinculadas.
- Ahora, lo importante es que el contribuyente valore lo siguiente junto con sus asesores:
  - Utilizar doctrina que desarrolle el principio de plena competencia o *arm's lenght* que sea de la fecha más reciente posible. Complementar con jurisprudencia nacional o internacional.
  - Corroborar cuáles de las transacciones de PT que está cuestionando la AT efectivamente se dieron con empresas vinculadas (que conceptualmente encajen en esta categoría).
  - Y prestar especial atención a todos aquellos métodos aplicables, los ajustes correlativos, los criterios de vinculación, los análisis de comparabilidad, las pautas generales de documentación, la declaración informativa y demás

elementos aplicados por la AT para los precios de libre competencia porque si bien puede tener un desarrollo técnico a lo interno del país, es necesario que la AT se base en criterios estrictamente técnicos y acordes con las guías de la OCDE en materia de PT.

Finalmente, para concluir la investigación, en este último capítulo se comprobó que el derecho a la información que tiene el contribuyente está plasmado expresamente en el CNPT pero cuenta con el respaldo de los principios generales aplicables a la Administración Pública e incluso se puede considerar que es fundamentado constitucionalmente. Parte del derecho a la información en materia tributaria implica conocer con detalle cuáles son las obligaciones con las que deben cumplir las empresas y saber con antelación cómo pueden prepararse para llevarlas a cabo.

Mediante las entrevistas se construyó un hilo coherente de experiencias en el sector privado en relación con la materia de precios de transferencia. En especial pudieron compartir las ventajas y las desventajas que ha generado la preparación de los instrumentos vinculados a la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE y que en este trabajo se enfocaron en el *master file*, el *local file*, el informe país por país, el RTBF y el uso del art. 81 bis de la LISR durante una fiscalización.

También se tuvo un acercamiento a una postura del Departamento de Precios de Transferencia de la Dirección General de Tributación y esto dio una visión más amplia de las expectativas que tiene la Administración Tributaria para que los contribuyentes puedan completar con éxito los instrumentos de precios de transferencia. Los resultados de esta entrevista, aunados a los comentarios de los asesores privados de empresas, fueron las bases para elaborar cinco guías prácticas para que los contribuyentes obligados a documentar sus transacciones con empresas vinculadas puedan tomar las sugerencias pertinentes y aplicarlas a sus casos concretos.

## CONCLUSIONES

El desarrollo del fenómeno de los precios de transferencia responde a otro fenómeno como lo es la globalización y a la diversificación de las estructuras de negocio de las empresas. Fue necesario que éstas dejaran de actuar de forma aislada e individual y pasaran a vincularse con otras empresas para que surgiera la necesidad de aplicar métodos económicos que hicieran eficientes las transacciones entre ellas. Sin embargo, es a partir de las regulaciones internacionales sobre la doble imposición que se empieza a estudiar a mayor profundidad la temática de los precios de transferencia, ya que planteaba la realidad de que existían empresas que a pesar de beneficiarse de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, comenzaban a emplear otros métodos legalmente permitidos para trasladar sus beneficios económicos a estados en la que la tributación fuera menor o casi nula comparada con el país donde se generaban las ganancias.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que desde su creación en 1960 jugó un rol trascendental en la tributación internacional, también desarrolló material, varias décadas después, para que los países comprendieran el significado de los precios de transferencia, pero más importante, que supieran cómo interpretar su contenido. Los precios de transferencia pueden definirse como los valores económicos que le asignan a bienes y servicios (concepción tradicional que actualmente se amplía a inversiones e intangibles, por ejemplo) empresas relacionadas o vinculadas entre ellas, que tienen su domicilio fiscal en países diferentes y que procuran minimizar o eliminar las cargas fiscales a nivel del grupo económico que representan. Los precios de transferencia no son solo un valor económico que se le asigna a las transacciones entre partes vinculadas, sino que se le añade la aplicación de metodologías legales y de alta tecnicidad para trasladar los beneficios a la jurisdicción que resulte más conveniente.

Otro aspecto importante es comprender que los precios de transferencia se dan únicamente entre empresas relacionadas y estas surgen cuando una de ellas participa de

manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. Pero también existe la posibilidad de un encubrimiento de partes relacionadas y es cuando se está ante una apariencia de legalidad en las transacciones entre dos empresas que originalmente no aparecen como vinculadas pero posteriormente se determina la relación entre estas y la existencia de la intención de una elusión o incluso una evasión fiscal.

Además, en materia de precios de transferencia debe tenerse claridad del principio de *arm's length* o plena competencia cuyo contenido radica en las operaciones celebradas entre personas relacionadas se valoren de acuerdo con las fuerzas de mercado como si fueran entidades independientes. Esto implica que las administraciones tributarias no pueden interpretar de forma automática que cada vez que se dé una transacción entre empresas vinculadas es porque existe el propósito de manipular sus beneficios, existen amplios factores, especialmente económicos y no jurídicos, que influyen en el valor asignado a los bienes y a los servicios entre entidades vinculadas y que responden a prácticas corporativas estructuradas y no a un propósito elusivo o evasivo. La administración tributaria debería hacer un ajuste solo en aquellos casos en los que el precio distinto al valor del mercado produzca una reducción o un diferimiento en la tributación.

Debido a que el valor de plena competencia es un concepto jurídico indeterminado, e incluso muchas veces con un mayor contenido económico, la OCDE en sus Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias del 2017, actualiza los cinco métodos de valoración que sugiere emplear para determinar lo más objetivamente posible cuando los precios de transferencia pactados entre las empresas resultaban en un perjuicio para el fisco y por lo tanto requerían de un ajuste. Estos cinco métodos se clasifican en: A) métodos tradicionales basados en las operaciones que son el método del precio comparable, método del precio de reventa,



método del coste incrementado. Y B) métodos basados en el resultado de las operaciones que son el método del margen neto operacional y método de la distribución del resultado.

En el caso de Costa Rica, los precios de transferencia tomaron relevancia a partir del año 2000 cuando a raíz de una reunión del Consejo de Ministros de la OCDE, se emitió un estudio denominado “hacia la cooperación fiscal global, avanzando en la identificación y eliminación de prácticas fiscales nocivas” y donde se cuestionaba que nuestro país era potencialmente un paraíso fiscal. Afortunadamente, luego de que expertos estudiaran el “estatus tributario”, se llegó a la conclusión de que Costa Rica no es percibida en la comunidad internacional como un paraíso fiscal ni realiza políticas explícitas orientadas a atraer la localización de inversiones con el objetivo de minimizar su tributación en los países de residencia.

Por haber estado bajo el cuestionamiento de organismos fiscales internacionales, Costa Rica promovió una serie de proyectos de reforma a su legislación impositiva como con el caso del Proyecto de Ordenamiento Fiscal en el 2002 que luego se llamó Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural. Sin embargo, este proyecto que contemplaba los precios de transferencia fracasó en la Asamblea Legislativa. No fue sino hasta el 10 de junio del 2003 que el Ministerio de Hacienda introdujo la primera regulación en torno al tema mediante la Directriz Interpretativa 20-03 llamada “Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal de mercado”, cuyo fin principal consistía en reinterpretar el criterio de realidad económica de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para sentar las bases nacionales del principio de *arm's length* y así realizar ajustes a los precios de transferencia que pactaran las empresas vinculadas.

La Directriz 20-03 fue el inicio de un conflicto entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, ya que la primera argumentaba que más allá de la figura legal bajo la que se ampararon las empresas vinculadas en sus transacciones, existe una “realidad subyacente” que amerita un ajuste en la cantidad o la forma en la que se les cobraron los

tributos. Por su parte los contribuyentes señalaron que se estaba violando el principio de reserva de ley por el que necesariamente debía regirse la materia de precios de transferencia.

Este conflicto fue resuelto casi diez años después en favor de la Administración Tributaria cuando en el 2012 la Sala Constitucional aclaró que la aplicación de la Directriz 20-03 no violentaba en absoluto el principio de reserva de ley y que, por el contrario, debía ser considerada como un instrumento administrativo de interpretación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que permite analizar la realidad económica que rodea las transacciones entre empresas vinculadas, con el fin de determinar si existió un perjuicio hacia el Fisco que debe ser rectificado. A partir de este “visto bueno” de la Sala Constitucional, el Ministerio de Hacienda comenzó a emitir múltiples decretos y resoluciones para regular de forma más específica los precios de transferencia en Costa Rica. Tanto la directriz 20-03 como el Decreto Ejecutivo N° 37898-H, conocido comúnmente como el “Reglamento de precios de transferencia”, fueron las dos normas más aplicadas en nuestro país para tratar el tema.

El mayor desarrollo normativo de precios de transferencia en Costa Rica a partir del 2013 tomó como base el trabajo de la OCDE mediante el Plan BEPS (*base erosion and profit shifting* o erosión de la base imponible y traslado de beneficios en español) el cual dio inicio a una estandarización de las normas tributarias en diferentes países con el propósito de promover la cooperación internacional y la estabilidad de la economía globalizada. A pesar de que como regla general se dice que la OCDE no es una organización con potestades sancionatorias sobre sus miembros -e incluso los no miembros- como si podría serlo un Tribunal, lo cierto es que se ha convertido en una estructura de presión para que los Estados se ajusten a sus reglas. Véase un claro ejemplo con nuestro país, que dentro del proceso de varios años para convertirse en miembro de la OCDE tuvo que implementar reformas legales -incluida la tributaria- como requisito para su ingreso a la Organización. Además, la OCDE está constantemente publicando estudios del estatus fiscal de todos los países y una

referencia negativa podría significar que las inversiones extranjeras se cuestionen si es conveniente dar pie a negocios en un Estado mal calificado.

Ahora, una conclusión importante respecto al Plan BEPS y en específico a la acción #13, que es una de las relacionadas con precios de transferencia y la que se abordó en esta investigación, es que le brinda seguridad a las empresas-contribuyentes sobre cuáles son las obligaciones derivadas de las normas sobre precios de transferencia al determinar los precios y otras condiciones de las operaciones entre empresas asociadas, así como le facilita a las administraciones tributarias información útil para realizar una comprobación exhaustiva de las prácticas en materia de precios de transferencia de las entidades sujetas a imposición en su jurisdicción.

La acción #13 del Plan BEPS dio paso a la implementación de varias reformas legales en Costa Rica y que para efectos de esta investigación se tradujeron en cinco “instrumentos o mecanismos” que pasaron a formar parte de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. De cada uno de los instrumentos se extraen las siguientes conclusiones: A) en el caso del *master file*, se recopila la documentación específica del grupo al que pertenece la empresa multinacional con el propósito de que las administraciones tributarias tengan un mapeo de sus contribuyentes a nivel económico, jurídico, financiero y tributario. B) respecto al *local file*, diferente a la visión general aportada en el *master file*, con este segundo archivo lo que se busca es que el contribuyente otorgue información más detallada sobre las operaciones concretas que se dan dentro del grupo. Es un complemento al archivo maestro y es necesario para que las empresas multinacionales demuestren que los criterios que utilizan en temas de precios de transferencia entre partes vinculadas, se ajustan al principio de plena competencia. C) El *country-by-country report*, este reporte funciona como una herramienta de apoyo para que las administraciones tributarias realicen una evaluación global del riesgo relacionado con los precios de transferencia, así como que puedan emplearse los datos para análisis económicos y estadísticos. Es, además, la plataforma que permitirá que las administraciones tributarias verifiquen la veracidad de la

información aportada por las empresas multinacionales en el *master file*. D) En el caso del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales (RTBF), este surge con el fin de luchar contra la legitimación de capitales así como el financiamiento del terrorismo, otros delitos conexos y cumplir con los compromisos adquiridos con otros países relativos al intercambio internacional de información en materia tributaria. Y E) La reforma fiscal de la Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas que introdujo el principio de plena competencia mediante el artículo 81 bis de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Asimismo, expresamente se anotó que los ajustes de precios de transferencia que realice la Administración Tributaria deben estar basados en criterios técnicos y objetivos y en metodologías específicas para la materia de precios de transferencia.

El punto medular de este trabajo -basado en la hipótesis- consistió en verificar si las nuevas obligaciones tributarias relacionadas con precios de transferencia tuvieron una forma adecuada y completa de difusión por parte de la Administración Tributaria hacia las empresas-contribuyentes y que de esta manera se respetara el derecho a la información que está contemplado tanto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como en la Ley General de Administración Pública y en la Constitución Política. Luego de analizar en detalle las publicaciones en el Diario Oficial La Gaceta, los comunicados en la página web del Ministerio de Hacienda, las pautas en periódicos digitales, las pautas en canales de televisión y la publicidad en redes sociales, se confirma que -a excepción de las publicaciones en La Gaceta que son exigidas por ley- la difusión de la información fue absolutamente deficiente.

Para contextualizar la aplicación de los cinco instrumentos descritos en el párrafo tras anterior, se procedió a realizar una serie de entrevistas a distintos actores sociales costarricenses, dando paso a los resultados a continuación.

Respecto a los asesores privados de empresas (abogado, contador público y economistas): A) en términos generales todos los asesores privados consideran que el

manejo conceptual de la materia de precios de transferencia por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria es bajo y solicitan que reciban mayor capacitación técnica que les permita comprender la evolución de las transacciones globales. B) El abogado y el contador público del sector privado consideraron que los instrumentos del *master file*, *local file*, informe país por país y el RTBF solo presentan ventajas para la Administración Tributaria y no para los contribuyentes. Contrario al criterio de los economistas que ven en estos instrumentos una oportunidad de planificación financiera para las empresas. Todos están de acuerdo en que la información que se comparte es altamente sensible y confidencial y que actualmente la Administración Tributaria no puede asegurar que existan las medidas de protección adecuadas de esas bases de datos (ni siquiera tomando en cuenta que el RTBF se dirige a las bases del Banco Central). C) Todos los asesores privados opinan que la información solicitada en los cuatro instrumentos citados de previo es sencilla de comprender siempre y cuando se tenga formación académica y experiencia en el campo de precios de transferencia. Lo complejo es la inversión adicional que deben hacer las empresas en recurso humano, tiempo y recurso económico para lograr obtener y transcribir todos los datos requeridos. D) Todos los asesores están de acuerdo en que el artículo 81 bis de la LISR cumplió con el propósito de darle un respaldo legal a las actuaciones de la Administración Tributaria y a la defensa de sus clientes durante una fiscalización, pero el fundamento técnico detrás de los ajustes en precios de transferencia sigue siendo cuestionable.

En relación con la asesora legislativa: A) reconoce que el conocimiento de la materia tributaria, en general, a lo interno de la Asamblea Legislativa es bajo y que en precios de transferencia es casi nulo. B) Esta asesora también hace énfasis en que las reformas legales en materia de precios de transferencia que estén al alcance de los diputados van a responder a las inquietudes y propuestas fundamentadas del sector privado, que es el que constantemente está involucrado en las transacciones económicas y sabe cómo se comportan estas en la realidad. Al respecto, es atinado su comentario al decir que luego de que los contribuyentes completaran el RTBF, los diputados necesariamente debieron

intervenir para modificar y aclarar algunas de los requisitos de la presentación del instrumento. C) La asesora legislativa también señala que el grueso del marco normativo en precios de transferencia va a depender del Poder Ejecutivo puesto que es el encargado de emitir los reglamentos y las directrices a través del Ministerio de Hacienda.

Sobre los criterios del Subdirector de Fiscalidad Internacional y encargado del Departamento de Precios de Transferencia del Ministerio de Hacienda: A) Reconoce que en el período que va del año 2003 -cuando se emitió la Directriz 20-03- al 2012 -cuando la Sala Constitucional confirmó el actuar de la Administración Tributaria- existía incertidumbre a lo interno de la Dirección General de Tributación sobre si el abordaje que estaban haciendo los auditores en materia de precios de transferencia era el correcto. B) Si bien los conceptos de precios de transferencia no eran nuevos para otras partes del mundo, para Costa Rica sí y eso impulsó al Ministerio de Hacienda a invertir tiempo y recursos económicos en la capacitación, tanto nacional como internacional, de sus funcionarios. C) Considera que cada caso concreto de precios de transferencia que se fiscalice va a requerir de un estudio técnico de las transacciones que se ajuste al negocio que ejerce el contribuyente, pero que en términos amplios, el equipo de funcionarios está preparado conceptualmente. D) Respecto al artículo 81 bis de la LISR, este vino a dar un respaldo legal “formal” del principio de plena competencia y de las metodologías para calcular los ajustes, pero desde el 2003 ya la Administración Tributaria actuaba apegada a las guías internacionales en la materia, especialmente a las de la OCDE. E) Opina que a pesar de que las ventajas de completar el *master file*, el *local file*, el informe país por país y el RTBF, son evidentes para la Administración Tributaria, también resultan de relevancia para los contribuyentes porque les permite fundamentar de previo todas sus transacciones con las empresas vinculadas y saber con anticipación cuáles obligaciones van a tener con el Fisco. F) Hace especial énfasis en que incluso cuando el Departamento de Precios de Transferencia quiere aplicar los últimos criterios técnicos y normativos en la materia -por ejemplo, tiene claro que es indispensable preparar las declaraciones informativas del *master file* y del *local file* y exigir una fecha exacta de cumplimiento para todas las empresas- su campo de acción se puede

ver limitado por temas presupuestarios y políticos. Al fin y al cabo la cabeza del Ministerio de Hacienda ejercer un rol político y responde a las instrucciones que gire el Poder Ejecutivo, incluidas aquellas que frenan el avance en las reformas fiscales como producto del descontento de varios sectores de la sociedad.

De todas estas entrevistas se tomaron los insumos necesarios para preparar las guías prácticas para las empresas -que era el propósito final de esta investigación, también en relación con la hipótesis- y se pueden hacer las siguientes afirmaciones: A) en el *master file* y en el *local file* la mayor complejidad está en los plazos y los recursos que se requieren para recopilar la información, clasificarla y concretizarla a lo que pide la Administración Tributaria. Pero ambos instrumentos cuentan con instructivos de la OCDE que permiten ampliar y comprender lo solicitado en las resoluciones respectivas de la DGT. B) El informe país por país es el instrumento de más detalle, sin embargo, en el caso de Costa Rica las empresas que están obligadas a completarlo son totalmente reducidas y por la naturaleza de su negocio que se ejerce en diferentes partes del mundo, pueden tener un mejor conocimiento de cómo suministrar la información. C) El RTBF es el instrumento que presenta mayores problemas en términos de acceso previo a la información que pueda tener el contribuyente. A pesar de que en la resolución DGT-ICD-R-06-2020 se incluyen los datos que debe tener este registro, el no contar con instructivos donde se muestren los formularios a completar o bien que exista una página web del Ministerio de Hacienda donde se puedan hacer “pruebas” para completarlo, añade una carga adicional a las empresas. Por ejemplo, el Ministerio de Hacienda facilita a los notarios públicos una “Guía de Usuario” con un paso a paso de la información que deben completar si alguna empresa les autorizó a llenar el RTBF. D) La inclusión del artículo 81 bis en la LISR propició un verdadero respeto al principio de reserva de ley en materia de precios de transferencia. Sin embargo, los resultados de su aplicación serán hasta después del período impositivo 2020 y esto no significa que se deje de aplicar toda la normativa vigente ya utilizada desde el 2003 por la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Finalmente, no se puede negar que con el avance acelerado que caracteriza a la economía global se vuelve necesario mejorar la regulación tributaria nacional e internacional en materia de precios de transferencia. Tampoco se puede obviar que existen empresas que van a procurar emplear medios legales -e incluso vacíos legales- para reducir sus cargas fiscales. A pesar de tener estos criterios claros, lo más importante es comprender que el Fisco no es la única parte relevante dentro de la relación impositiva, los contribuyentes son indispensables también. Y si bien deben soportar proporcionalmente a sus ingresos las cargas económicas de la sociedad, no están obligados a ver sus compensaciones monetarias reducidas a tal nivel que les sea imposible hacer un uso libre de ellas.



## BIBLIOGRAFÍA

### Archivos digitales

Alexander, N. (2011) *Introducción al G20*. Artículo para la Organización no Gubernamental Heinrich Boell. Washington, Estados Unidos. Consultado el 27/mayo/2020. [https://us.boell.org/sites/default/files/alexander\\_introduction\\_g20\\_es.pdf](https://us.boell.org/sites/default/files/alexander_introduction_g20_es.pdf)

Avalos, J. González, A. (2008) *Trabajo de investigación: G8*. Universidad de Colima, México. Consultado el 27/mayo/2020. <https://relacionesinternacionalesuol.files.wordpress.com/2008/12/el-g8.pdf>

Ayén, F. (2010) *La Segunda Guerra Mundial. Causas, desarrollo y repercusiones. Sección Temario de oposiciones de Geografía e Historia*). Proyecto Clío 36. Consultado el 6/mayo/2020. <http://clio.rediris.es/n36/oposicones/tema70.pdf>

Borderas, E. Moles, P. (2008) *Derecho Tributario Internacional*. Vol. 1. Editorial El Fisco. Barcelona, España. Consultado el 29/mayo/2020. [https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTInternacional/2008\\_derecho\\_tributario\\_internacional\\_vol+1\\_borderas\\_moles.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTInternacional/2008_derecho_tributario_internacional_vol+1_borderas_moles.pdf)

Convención de la OCDE. París 1960. Consultado el 12/octubre/2019. <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>

Cruz, J. (2016) *Precios de transferencia en Costa Rica*. Artículo de opinión. Periódico El Financiero CR. San José, Costa Rica. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.elfinancierocr.com/opinion/precios-de-transferencia-en-costa-rica/SYTYANJLPNHAHNHYYVJ5SYOPBU/story/>

Delgado, A. Oliver, R. (2019) *Fiscalidad internacional y aduanera: aspectos generales*. Universitat Oberta de Catalunya. Editorial Oberta UOC Publishing SL. Tercera Edición. Consultado el 2/junio/2020. [http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/92706/2/Fiscalidad%20internacional%20y%20aduanera\\_M%C3%B3dulo%201\\_Aspectos%20generales.pdf](http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/92706/2/Fiscalidad%20internacional%20y%20aduanera_M%C3%B3dulo%201_Aspectos%20generales.pdf)

EY (2017) *Las nuevas directrices OCDE de precios de transferencia de 2017 adaptadas a BEPS: principales implicaciones domésticas e internacionales*. Consultado el 12/octubre/2019. [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps/\\$FILE/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps/$FILE/ey-las-nuevas-directrices-ocde-tp-de-2017-adaptadas-a-beps.pdf)

Florensa, S. (1984) *El Plan Marshall*. Revista Siglo XXI Historia Universal. Edición 21. Consultado el 9/mayo/2020. [https://www.iemed.org/recursos-compartits/imatges/presentacio/bibliografia/FLORENSA-%20Senen\\_El%20Plan%20Marshall\\_2.pdf](https://www.iemed.org/recursos-compartits/imatges/presentacio/bibliografia/FLORENSA-%20Senen_El%20Plan%20Marshall_2.pdf)

Foscale et al. (2013) *Precios de Transferencia*. Trabajo de investigación. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina. Consultado el 12/octubre/2019. [http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitaes/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitaes/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf)

Fundación Impuestos y Competitividad. (2017) *Definición general de la acción BEPS n°13*. pp.1-16. Consultado el 4/agosto/2020. <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/03/Accion-13-KPMG.pdf>

Gómez, J. Morán, D. (2016) *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina. Capítulo XIII: La evasión internacional y la erosión de las bases tributarias*. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). p. 365-390. Consultado el

31/octubre/2019.[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43872/S1700003\\_es.pdf?sequence=1](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43872/S1700003_es.pdf?sequence=1)

González, U. (2018) *La equidad entre naciones en el sistema fiscal internacional*. Memoria para optar al grado de Doctor en Derecho. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, España. Consultado el 30/mayo/2020. <https://eprints.ucm.es/48112/1/T40047.pdf>

González, V. (2014-2015) *La erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios como mecanismo de planificación fiscal agresiva*. Trabajo de final de grado. Universitat de Girona. España. Consultado el 31/octubre/2019. [https://dugi-oc.udg.edu/bitstream/handle/10256/12031/Gonzalez\\_Torres.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dugi-oc.udg.edu/bitstream/handle/10256/12031/Gonzalez_Torres.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Government of the United States of America. (2001) *Communique: The Denver summit of the eight*. Archive of the US Department of State. Consultado el 27/mayo/2020. <https://1997-2001.state.gov/issues/economic/summit/communique97.html>

Gurría, A. (2011) *La OCDE a los 50 años de su creación: logros, retos y decisiones futuras*. Revista de Economía Mundial, núm. 28. Sociedad de Economía Mundial Huelva, España. Consultado el 25/mayo/2020. <https://www.redalyc.org/pdf/866/86622163002.pdf>

G20 (2009) *Cumbre de Pittsburgh*. Declaración de los líderes del G-20. Pittsburgh, Pensilvania, Estados Unidos. Consultado el 5/junio/2020. [https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/No\\_59\\_-\\_La\\_economia\\_mundial\\_en\\_crisis\\_Anexoll.pdf](https://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/No_59_-_La_economia_mundial_en_crisis_Anexoll.pdf)

KPMG (2016) *Beps action plan 13, Master File and Country by country reporting: navigating challenges with tax, accounting and IT service offerings*. Consultado el

4/agosto/2020. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/BEPS-Action-Plan-13.pdf>

KPMG (2019) *Beps action 13: country implementation summary*. Consultado el 4/agosto/2020. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/10/tnf-beps-action-13-oct11-2019.pdf>

Merke, F. Zaccato, C. *Introducción: el G20 en tiempos inciertos*. Coordinadora Regional de Investigaciones Económicas y Sociales (CRIES). Revista Pensamiento Propio. N°48. pp.15-32. Consultado el 27/mayo/2020. <http://cries.org/wp-content/uploads/2018/11/006-merke-zaccato.pdf>

Ministerio de Economía y Empresa de España. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (s.f.) *Norma internacional de auditoría 550. Partes vinculadas*. pp.1-24. Consultado el 30/octubre/2019. <http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20550%20p%20def.pdf>

Morales, R. (2009) *El impacto de la crisis económica mundial sobre la economía costarricense: los efectos macroeconómicos*. Revista economía y sociedad. N°35 y 36. pp.61-73. Universidad Nacional de Costa Rica. Heredia, Costa Rica. Consultado el 3/junio/2020. <https://www.revistas.una.ac.cr/index.php/economia/article/download/32/15/>

Muñoz, S. (2008) *El concepto de vinculación por la “participación en la administración” y por el “control” para efectos de la normativa de precios de transferencia*. Universidad de Lima. Perú. Revista 46. p. 153-176. Consultado el 30/octubre/2019. [http://www.ipdt.org/uploads/docs/08\\_Rev46\\_SMS.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/08_Rev46_SMS.pdf)

OCDE. (s.f.) *10 preguntas sobre BEPS*. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

OCDE. (2010). *Ceremonia de la Firma del Acuerdo de Adhesión de Chile a la OCDE*. Consultado el 25/mayo/2020. <http://www.oecd.org/about/secretary-general/ceremoniadelafirmadelacuerdodeadhesiondechilealaocde.htm>

OCDE. (2013) *Plan de acción contra la base imponible y el traslado de beneficios*. Consultado el 12/octubre/2019. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>

OCDE. (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes Finales 2015. Resumen Informativo*. Consultado el 3/junio/2020. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>

OCDE. (2015) *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes de informes finales 2015*. Consultado el 4/agosto/2020. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE. (2017) *BEPS Acción 13 –Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*. Publicaciones de la OCDE, París. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

OCDE. (2017) *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*. Instituto de Estudios Fiscales para la Edición Española. Consultado el 31/julio/2020. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017\\_9788480083980-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es)

OCDE. (2018) *Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país – Acción 13 BEPS*. Ediciones OCDE, París. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf>

OECD. (s.f.) *History of the Organisation for European Economic Cooperation*. Consultado el 15/mayo/2020. <http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>

OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. Consultado el 9/junio/2020. <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

OECD. (2015) *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París. Consultado el 12/octubre/2019. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

OECD. (2017) *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*. OECD, París. Consultado el 4/agosto/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>

OECD. (2017) *Country-by-Country Reporting: XML schema*. User guide for tax administrations. OECD, París. Consultado el 22/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>

OECD. (2019) *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Inclusive Framework

on BEPS, OECD, París. Consultado el 12/octubre/2019. [www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm).

OECD. (2020) *Action 13 Country-by-country reporting*. OECD web page. París. Consultado el 30/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

OECD. (2020) *Public consultation document: Review of country-by-country reporting (BEPS Action 13)*. OECD. París. Consultado el 30/julio/2020. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf>

Pérez, E. (2011) *Crisis económica y financiera en la Unión Europea. Reflexiones en torno a algunos instrumentos estratégicos para la recuperación*. Anuario Mexicano de Derecho Internacional. Vol. XI. Pp. 487-511. Consultado el 3/junio/2020. <http://www.scielo.org.mx/pdf/amdi/v11/v11a17.pdf>

Periódico La República. (2018) *Costa Rica adopta Acción 13 BEPS de Precios de Transferencia*. Versión digital del 2 de febrero de 2018. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.larepublica.net/noticia/costa-rica-adopta-accion-13-beps-de-precios-de-transferencia>

Periódico La República. (2018) *Recuperación fiscal en Costa Rica de acuerdo a la OCDE y normativa BEPS*. Versión digital del 24 de mayo de 2018. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.larepublica.net/noticia/recuperacion-fiscal-en-costa-rica-de-acuerdo-a-la-ocde-y-normativa-beps>

Periódico La República. (2019) *Precios de Transferencia para el cierre fiscal 2019*. Versión digital del 18 de junio de 2019. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.larepublica.net/noticia/precios-de-transferencia-para-el-cierre-fiscal-2019>

PwC. (2019) *Master file, Local file: what you need to know*. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.pwc.com/ng/en/assets/pdf/tp-masterfile-localfile.pdf>

Rees, C. (2017) *¿Qué son los precios de transferencia?* Artículo de opinión. Periódico El Mundo CR. San José, Costa Rica. Consultado el 12/octubre/2019. <https://www.elmundo.cr/opinion/los-precios-transferencia/>

Sánchez, N. (s.f.) *La doble imposición internacional*. Revista Trabajo, Economía y Sociedad. N°16. Comité Económico y Social de la Generalitat Valenciana. Consultado el 5/marzo/2020. [http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista\\_16/art2-rev16.pdf](http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf)

The Hague. Ministry of Foreign Affairs. Directorate-General for the Economic and Military Aid Program (1954). *Road to recovery, The Marshall Plan. Its Importance for the Netherlands and European Cooperation*. Consultado el 20/mayo/2020. [https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable\\_en.pdf](https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_en.pdf)

Universidad Pablo de Olavide (s.f.) *Análisis de la relación entre el G8 y G20 como foros de gobernanza global*. Muestra de Trabajo de Fin de Grado para el plan de Ciencias Políticas y de la Administración. Sevilla, España. pp.10-11. Consultado el 27/mayo/2020. <https://www.upo.es/cms2/export/sites/facultades/facultad-derecho/es/oferta-academica/grados/grado-en-ciencias-politicas-y-de-la-administracion/descargas/TFG-maxima-calificacion-2-Grado-CPA.pdf>



Wilson, F. (2016) *Las 15 acciones recomendadas por la OCDE en materia de BEPS*. Revista Fiscoactualidades. N°18. pp. 1-8. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México. Consultado el 9/junio/2020. [https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades\\_noviembre\\_n%C3%BAm\\_18.pdf](https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades_noviembre_n%C3%BAm_18.pdf)

## **Jurisprudencia**

República de Costa Rica. Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N°2012004940.

República de Costa Rica. Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N°20120087390.

República de Costa Rica. Corte Suprema de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N°20120018299.

## **Libros**

Moreno, Juan Ignacio. (2003) *La tributación de las operaciones vinculadas*. 2° Edición. Editorial Aranzadi: Navarra, España. 300p.

Rozas, José Andrés. (1996) *Actuaciones administrativas de información al contribuyente*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Estudios de derecho financiero y tributario. Madrid, España. Pp. 261-279.

Sánchez, María Esther. (2001) *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Ríoheñares Producciones Gráficas. 430p.

Uckmar, Victor et al. (2014) *Manual de derecho tributario internacional*. Editorial Jurídica Continental: San José, Costa Rica. 608p.

## **Normativa**

Government of the United States of America (1948). Foreign Assistance Act. Consultado el 13/mayo/2020. <https://www.cia.gov/library/readingroom/docs/1948-04-03b.pdf>

República de Costa Rica. Decreto Ejecutivo N° 18445-H. Reglamento a la Ley de Impuesto sobre la Renta.

República de Costa Rica. Decreto Ejecutivo N° 37898-H. Reglamento sobre Precios de Transferencia.

República de Costa Rica. Decreto Ejecutivo N° 41040-H. Reglamento del registro de transparencia y beneficiarios finales.

República de Costa Rica. Decreto Ejecutivo N° 41818-H. Reforma Reglamento a Ley del Impuesto sobre la Renta.

República de Costa Rica. Ley N°4755 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

República de Costa Rica. Ley N°6227 Ley General de Administración Pública.

República de Costa Rica. Ley N°7092 Ley de Impuesto sobre la Renta.

República de Costa Rica. Ley N°9635 Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Directriz Interpretativa 20-03. Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal de mercado.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-R-16-2017. Documentación de los precios de transferencia.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-R-28-2017. Modificación a la Resolución DGT-R-16-2017.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-R-001-2018. Suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte PAIS POR PAIS (Country by Country) de la OCDE.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-R-49-2019. Documentación de los estudios de precios de transferencia.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-ICD-R-14-2019. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. Resolución DGT-ICD-R-06-2020. Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

República de Costa Rica. Ministerio de Hacienda. DGT-ICD-R-19-2020. Reforma a la Resolución Conjunta de Alcance General para el Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales.

## Tesis de licenciatura

Amador Torres, María Paula. *Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2017. viii y 146.

Castro, A. Villegas, A. *Posible ingreso de Costa Rica a la OCDE y sus implicaciones jurídicas*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2015. xvii y 239.

Hernández Herrera, Andrés. *Precios de transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿es necesaria su regulación normativa?* Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2014. vii y 127.

Marín Salas, Melissa. *Alcances de la acción número siete del plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios propuesto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el concepto actual de establecimiento permanente en Costa Rica*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2015. viii y 186.

Mora Schlager, Víctor José y Segura Agüero, Melissa. *Impacto de la aplicación del concepto “creación de valor” contenida en las acciones 8, 9 y 10 del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, y las directrices sobre precios de transferencia en el ordenamiento jurídico costarricense respecto de las estructuras fiscales*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2015. iv y 109.

## **ANEXOS**

### **Anexo 1. Documentación de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE.**

#### **Anexo I al capítulo V**

##### *Documentación de precios de transferencia-Documentación específica del grupo (Master file)*

La documentación específica del grupo deberá comprender la siguiente información:

#### **Estructura y organización del grupo:**

- El organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del grupo de empresas multinacionales, así como el emplazamiento geográfico de sus entidades operativas.

#### **Descripción de la actividad o actividades del grupo multinacional**

- Descripción general, por escrito, de las actividades del grupo multinacional que comprenda:
  - Principales fuentes de los beneficios empresariales;
  - Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos o servicios principales que ofrece el grupo, clasificados en función de la cifra de negocio, así como todo otro producto o servicio que represente más del 5% del importe neto de la cifra de negocios del grupo. Esta descripción puede presentarse en forma de gráfico o diagrama;
  - Relación y breve descripción de los contratos de prestación de servicios relevantes entre miembros del grupo multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I+D), en los que se incluya la descripción de las capacidades de los emplazamientos principales que presten servicios importantes y de las políticas de

precios de transferencia aplicadas para asignar los costes de los servicios y para determinar los precios que deban pagarse por esos servicios intragrupo;

- Descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo a los que se hace referencia en el segundo párrafo de esta enumeración;
- Breve análisis funcional por escrito en el que se describan las diferentes contribuciones a la creación de valor realizadas individualmente por cada entidad del grupo, es decir, las funciones clave desarrolladas, los riesgos importantes asumidos y los activos importantes utilizados;
- Descripción de las principales operaciones de reorganización empresarial, así como de adquisición y de desinversión que se hayan producido durante el período impositivo.

**Activos intangibles del grupo de empresas multinacionales (como se definen en el capítulo VI de estas directrices)**

- Descripción general de las estrategias globales de grupo multinacional en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de I+D y el emplazamiento de la dirección de las mismas.
- Relación de los activos intangibles o grupos de activos intangibles del grupo de empresas multinacionales relevantes a efectos de precios de transferencia, identificando qué entidades son sus propietarias legales.
- Relación de los acuerdos relevantes entre empresas asociadas identificadas relativos a activos intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y los acuerdos de licencia.
- Descripción general de las políticas de precios de transferencia seguidas por el grupo en relación con las actividades de I+D y con los activos intangibles.
- Descripción general de cualquier transferencia relevante de derechos sobre activos intangibles que se haya producido entre las empresas asociadas durante el período

impositivo considerado, indicando las entidades y países intervinientes y las compensaciones correspondientes.

### **Actividades financieras intragrupo**

- Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con prestamistas ajenos al grupo.
- Identificación de las entidades del grupo multinacional que realicen una función de financiación centralizada para el grupo, indicando el país de su constitución y el de su sede de dirección efectiva.
- Descripción general de las políticas del grupo multinacional en materia de precios de transferencia relativas a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.

### **Situación financiera y fiscal del grupo multinacional**

- Los estados financieros anuales consolidados del grupo multinacional correspondientes al período impositivo, siempre que se preparen con fines de comunicación de información financiera, reglamentarios, de gestión interna, fiscales u otros.
- Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión emitida por una autoridad fiscal (*tax ruling*) relativa a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

## **Anexo II al capítulo V**

### *Documentación de precios de transferencia-Documentación específica del contribuyente (Local file)*

La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

#### **Entidad local**

- Descripción de la estructura de dirección de la entidad local, organigrama e indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección de la entidad local y los países en los que dichas personas tienen sus oficinas principales.
- Descripción detallada de la actividad y la estrategia de negocio seguida por la entidad local, indicando si la entidad local ha participado en operaciones de reorganización o de transmisión de activos intangibles, o se ha visto afectada por ellas, en el ejercicio en curso o en el inmediatamente anterior, explicando los aspectos de dichas operaciones que afecten a la entidad local.
- Principales competidores.

#### **Operaciones vinculadas**

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en la que participe la entidad, se incluirá la siguiente información:

- Descripción de las operaciones vinculadas significativas (por ej., adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias sobre activos intangibles, etc.) y el contexto en el que se llevan a cabo esas operaciones.
- Importes recibidos y pagados para cada categoría de operación controlada en la que intervenga la entidad local (es decir, importes pagados y recibidos por productos,



servicios, cánones, intereses, etc.), desglosados según la jurisdicción del pagador o beneficiario extranjero.

- Identificación de las empresas vinculadas que intervengan en cada categoría de operación vinculada, y relación entre ellas.
- Copia de todos los acuerdos intragrupo relevantes en los que participe la entidad local.
- Análisis comparativo y funcional detallados del contribuyente y de las empresas vinculadas respecto de cada categoría de operación documentada, donde se especifiquen los cambios hechos en relación con años anteriores. (En la medida en que este análisis funcional reproduzca la información relativa al grupo, será suficiente con una remisión a la documentación específica de grupo).
- Indicación del método de determinación de precios de transferencia más adecuado para esa categoría de operación concreta y descripción de las razones que justifican esta elección.
- Indicación de qué empresa asociada se elige como parte analizada, cuando corresponda, y explicación de las razones que justifican esta elección.
- Resumen de las hipótesis principales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Cuando proceda, explicación de las razones que justifican el análisis multianual.
- Relación y descripción de las operaciones no vinculadas comparables seleccionadas (comparables internos o externos), si los hubiera, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes sobre los que se haya basado el análisis de precios de transferencia, incluyendo la descripción del método de búsqueda de comparables aplicado y la fuente de dicha información.
- Descripción de todo ajuste de comparabilidad efectuado, e indicación de si los ajustes se han practicado sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones comparables no vinculadas o sobre ambos.

- Descripción de las razones que llevan a la conclusión de que las operaciones se han valorado de conformidad con el principio de plena competencia, sobre la base del método de determinación de precios de transferencia elegido.
- Resumen de la información financiera utilizada al aplicar la metodología de precios de transferencia.
- Copia de los acuerdos previos de valoración unilaterales y bilaterales vigentes, así como cualquier otra decisión de las autoridades fiscales en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.

### **Información financiera**

- Estados financieros anuales de la entidad local para el período impositivo considerado. Si existen estados financieros auditados, deben aportarse y, en caso contrario, se aportarán los estados financieros no auditados.
- Información y tablas de asignación que muestren cómo pueden conciliarse los datos financieros utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales.
- Cuadros en los que se resuman los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y la fuente de la que proceden.

## Anexo III al capítulo V

*Documentación de precios de transferencia-Informe país por país  
(Country-by-country reporting)*

### A. Modelo de comunicación de la información por país

**Tabla 1. Síntesis de la distribución de rentas, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal.**

Jurisdicción fiscal		Ingresos			Resultado antes de impuestos	Impuesto sobre la renta pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre la renta devengado-ejercicio en curso	Capital declarado	Resultados no distribuidos	Número de empleados	Activos tangibles distintos de efectivo y equivalentes de efectivo
		Entidad no vinculada	Entidad vinculada	Total							

Nombre del grupo de empresas multinacionales:  
Período impositivo considerado:  
Moneda utilizada:

Tabla 2. Relación de todas las entidades constituyentes del grupo de empresas multinacionales incluidas en cada consolidación por jurisdicción fiscal.

Jurisdicción fiscal	Entidades constitutivas residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si difiere de la jurisdicción fiscal de residencia	Principal (es) actividad (es) económica (s)														
			Investigación y desarrollo	Titularidad o gestión de la propiedad intelectual	Compras o suministros	Fabricación o producción	Ventas, comercialización o distribución	Servicios de administración, gestión o apoyo	Prestación de servicios a entidades no vinculadas	Financiación interna del grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos del capital	Sin actividad	Otras*		
	1.																
	2.																
	3.																
	1.																
	2.																
	3.																

\*Especifíquese la naturaleza de la actividad de la entidad constitutiva en la sección "información adicional".

**Tabla 3. Información adicional**

**Nombre del grupo de empresas multinacionales:**  
**Período impositivo considerado:**  
**Moneda utilizada:**

Señálese de manera sucinta cualquier otra información o explicación que considere necesaria o que facilite la comprensión de la información de comunicación obligatoria consignada en el informe país por país.

## Anexo 2. Cuadro de resumen de la implementación de la acción 13 del Plan BEPS por KPMG<sup>93</sup>

Country	Reporting Requirements			Filing Requirements / Dates / Exemptions / Penalties
	CbyC	Master File	Local File	
Costa Rica	✓	✓	✓	<p>Country-by-country reporting</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Applies to MNEs headquartered in Costa Rica with annual consolidated group revenue equal to or exceeding €750 million in the previous year.</li> <li>-Applies from fiscal year 2017 onwards.</li> <li>-Must be filed by December 31 of the following year (regardless of the year end).</li> <li>-Must be filed in local language and the OECD's XML Schema standardized electronic format was adopted.</li> <li>-Entities are allowed to act as a surrogate.</li> <li>-If the Costa Rica's entity is the UPE and is going to do the filing through a surrogate, then it has to notify the local tax authority. If it's not the UPE, then no notification is required. Notification must be made by email in Spanish.</li> <li>-The following penalties will apply for CbC reporting and notifications: 2% of gross income from previous fiscal year (with a minimum of 3 and a maximum of 100 base salaries).</li> </ul> <p>Master File</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-MF deviates from the OECD recommended format.</li> <li>-The regulation does not include thresholds or even require that there be cross-border transactions. Every taxpayer that engages in related party transactions (regardless of their amount, or if they are domestic only) needs to prepare a MF.</li> <li>-The resolution introducing the MF only states the obligation of having a MF. There is no obligation to file it on a given date (the taxpayer must have it available whenever the Tax Administration asks for it), or an indication of what fiscal year it should cover. This means that companies may be required to produce a MF for 2016, and that the Tax Administration would allow the taxpayer 10 days to provide the document.</li> <li>-MF must be provided in Spanish or officially translated into Spanish.</li> <li>-A fine equivalent to 2% of the company's turnover could be applicable, capped at 100 base salaries.</li> </ul> <p>Local File</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-LF is the unmodified OECD Action 13 LF.</li> <li>-First filing year is 2016. Threshold was not included in the regulations. Language is the same as for MF.</li> <li>-The informative transfer pricing return ("TP return") does not require the taxpayer to submit the actual LF. However, taxpayers who are required to file the TP return by June 30 need to have the LF prepared. It is impossible to prepare the TP return without the LF, because of the level of detail that the return requires. Only national large taxpayers, regional large taxpayers and free zone companies are required to file the TP return.&amp;nbsp;The system for filing the TP return is not yet active, so this obligation is currently suspended. All other taxpayers not required to file the informative TP return need to have the local file ready in case the tax</li> </ul>

<sup>93</sup> KPMG (2019) *Beps action 13: country implementation summary*. p.24. Consultado el 4/agosto/2020. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/10/tnf-beps-action-13-oct11-2019.pdf>

Anexo 3 . Tablas del “reporte país por país” conforme a la Resolución N° DGT-R-001-2018<sup>94</sup>

Tabla 1. Visión general de reparto de los Ingresos, Impuestos y Actividades Económicas por Jurisdicción Fiscal.

Jurisdicción Fiscal	Ingresos			Utilidades o Pérdida antes del impuesto sobre la Renta	Impuesto sobre la Renta pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre la Renta devengado – Año en curso	Capital Declarado	Ganancias acumuladas	Cantidad de empleados	Activos tangibles distintos al eléctrico o equivalentes
	Entidad no asociada	Entidad Asociada	Total							

<sup>94</sup> Tablas del Ministerio de Hacienda en su página web: [https://www.hacienda.go.cr/docs/59f3919ad960c\\_Resolucion%20Informe%20Pais%20por%20Pais%20REVI%20SADO%20241020173.pdf](https://www.hacienda.go.cr/docs/59f3919ad960c_Resolucion%20Informe%20Pais%20por%20Pais%20REVI%20SADO%20241020173.pdf)

**Tabla 2. Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal.**

Jurisdicción Fiscal	Entidades Integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principales Actividades de Negocio																	
			Investigación y Desarrollo	Tenencia o Administración de Propiedad Intelectual	Compras o Suministros	Manufactura o Producción	Ventas, Mercadeo o Distribución	Servicios de Administración, Gestión o apoyo	Proveedor de Servicios a entidades no asociadas	Servicios Financieros del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Tenencia de Acciones u otros Instrumentos Financieros	Sin actividad	Otra*					
	1.																			
	2.																			
	3.																			
	1.																			
	2.																			
	3.																			

\*Por favor especifique la naturaleza de la Entidad Integrante en el siguiente cuadro.



**Tabla 3. Información adicional**

Nombre del Grupo Multinacional  
Año Fiscal

*Incluir cualquier información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída en el reporte país por país.*

#### **Anexo 4. Información específica del *Master File* y del *Local File* conforme a la Resolución DGT-R-49-2019**

##### **Parte 1. Información del *Master File***

Información corporativa:

a) Esquema que ilustre la estructura corporativa de grupo económico, señalando la localización geográfica de las empresas.

b) Estructura de la administración del grupo económico y localización geográfica del personal clave.

c) Descripción general del negocio o de los negocios al (los) que se dedica el grupo económico. Debe incluirse entre otros:

- 1) Operaciones generadoras de ingresos.
- 2) Documento que muestre la cadena de suplidores de bienes y servicios.
- 3) Documento que muestre las partes relacionadas con las que se tienen acuerdos de servicios diferentes de Investigación y Desarrollo.
- 4) Una lista de los principales mercados de bienes y servicios.
- 5) Competidores relevantes que tiene el grupo económico.
- 6) Un documento que muestre el análisis funcional
- 7) Una descripción de las reestructuraciones más importantes realizadas durante los últimos cinco años.
- 8) Un análisis funcional que muestre el valor que le agrega a los bienes y servicios cada una de las entidades vinculadas de la corporación que participan.

d) Los enlaces de internet donde es posible realizar un análisis representativo de la industria y la compañía preparado por agencias calificadoras u otros entes similares.

e) Una descripción de la estrategia del grupo corporativo internacional en relación con la estrategia para el desarrollo, el manejo y la explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales polos de investigación y desarrollo con que cuenta la corporación internacional.

f) Una lista de los activos intangibles o grupos de intangibles que utiliza la corporación internacional, señalando la dirección de los flujos económicos con que se retribuye el uso de esos intangibles.

g) Una lista de los acuerdos entre las partes relacionadas relativos a: intangibles, reparto de costos, uso de licencias, servicios de investigación.

h) Descripción de las políticas de la corporación internacional relacionada con investigación y desarrollo e intangibles.

i) Descripción de cualquier contraprestación producto del uso de intangibles o cualquier otro beneficio.

j) Descripción de los préstamos que realizan las empresas dentro del grupo económico internacional, así como de cualquier otro acuerdo o instrumento financiero que se trance entre ellas, sean estas garantías o similares. Esto debe detallar, los montos, las empresas involucradas y su posición geográfica.

k) Estados financieros de la corporación internacional consolidados de los (x) años anteriores.

l) Lista con una breve descripción de cada uno de los acuerdos previos de precios de transferencia suscritos, sean estos unilaterales, bilaterales o multilaterales.

m) Lista con breve descripción de los precios de transferencia que son tratados con procedimientos de acuerdo mutuo (MAP, Mutual Agreement Procedure).

n) Un cuadro que muestre para cada país en el que la corporación internacional tiene negocios el total de empleados.

o) Una copia de la declaración de ingresos consolidados del periodo más reciente

## **Parte 2. Información del *Local File***

Descripción de la estructura de administración de la entidad local

a) Descripción de las operaciones ejemplo manufactura, distribución de bienes, provisión de servicios en el contexto en el cual se lleva a cabo la actividad empresarial, las actividades financieras de la Corporación Internacional.

b) Monto acumulado de los gastos para cada una de las categorías de transacciones.

c) Identificación de las partes vinculadas involucradas en cada categoría de transacciones controladas y las relaciones entre ellas.

d) Un análisis funcional detallado de la empresa contribuyente en el que se muestren las funciones que realiza, los riesgos asumidos y los activos involucrados en las transacciones controladas. Deben incluirse los gastos comparados con años anteriores.

e) Identificación y documentación de otras transacciones controladas que puedan directa o indirectamente afectar el precio de esas transacciones.

f) Señalar el mejor método de precios de transferencia utilizado, especificando las razones para su selección.

g) Indicar cuál es la empresa testeada y explicar el motivo por el cual se ha seleccionado como tal.

h) Indicar los presupuestos más importantes al aplicar la metodología de precios de transferencia.

i) Si corresponde, especificar las razones por las cuales se aplica un análisis de varios años.

j) Detallar la lista de comparables seleccionados tanto internos como externos. Debe incluirse la metodología utilizada para la búsqueda de los comparables.

k) Describir los ajustes realizados para lograr la comparabilidad. Señalando cuáles de esos ajustes han sido realizados a la parte testeada o a los comparables utilizados, o bien ambos en caso de corresponder.

l) Un resumen de la información financiera usada para la aplicación de la metodología.

m) Estados financieros auditados de los tres años anteriores.

Sobre este particular se aplicará lo dispuesto en la Resolución DGT-R-026-2015 del 18/08/2015.

n) Resumen de las tablas que contienen los datos financieros relevantes utilizados en el análisis.

## Anexo 5. Motor de búsqueda de jurisprudencia tributaria de la página del SCIJ de la PGR

### Parte 1. Ejemplo de búsqueda temática.

<b>Búsqueda temática</b>	
<b>Debe digitar al menos una palabra de su interés en el campo "Término o descriptor"</b>	
Buscar en:	Jurisprudencia Administrativa Tributaria  
Cuyo descriptor	<input checked="" type="radio"/> contenga <input type="radio"/> inicie con 
Las siguientes palabras:	precios de transferencia  
Que estén en la rama del derecho:	DERECHO TRIBUTARIO  
Origen del documento:	División de Gestión, DGT Tribunal Fiscal Administrativo  
Tipos de Documento:	Auto Comunicado Fallo  
Años:	<input checked="" type="radio"/> Todos <input type="radio"/> Desde <input type="text"/> hasta <input type="text"/> 
Como máximo:	50 Registros  
* Campo requerido.	
<input type="button" value="Buscar"/> <input type="button" value="Limpiar"/>	

Parte 2. Ejemplo de resultados de la búsqueda por tema “precios de transferencia” de los fallos del TFA en la página del SCIJ.

Resultados para: precios de transferencia		Resultados del 1 al 9 de 9	
< Anterior	1	Siguiente >	▼
<b>1 . Fallo N° 724 Tribunal Fiscal Administrativo</b>	<b>2014</b>		
Precios de Transferencia: Administración Tributaria estima nuevo margen de utilidad, utiliza Método del Precio Comparable no Controlado (CUP), el cual es avalado en su totalidad por el Tribunal Fiscal Administrativo. <a href="#">Ver texto</a> .			
Vigente			
<b>2 . Fallo N° 310 Tribunal Fiscal Administrativo</b>	<b>2014</b>		
Precios de Transferencia: Administración Tributaria estima nuevo margen de utilidad, utiliza Método del Precio Comparable no Controlado. <a href="#">Ver texto</a> .			
Vigente			
<b>3 . Fallo N° 243 Tribunal Fiscal Administrativo</b>	<b>2013</b>		
Precios entre las empresas fabricantes y distribuidoras que constituyen un mismo núcleo económico... <a href="#">Ver texto</a> .			
Vigente			
<b>4 . Fallo N° 61 Tribunal Fiscal Administrativo</b>	<b>2013</b>		
Ajustes en ingresos por aplicación de precios de transferencia Precio Comparable no Controlado PUC. <a href="#">Ver texto</a> .			
Vigente			
<b>5 . Fallo N° 232 Tribunal Fiscal Administrativo</b>	<b>2010</b>		
Ajustes en los ingresos por aplicación de precios de transferencia. <a href="#">Ver texto</a> .			
Vigente			



Parte 3. Extracto de un fallo del TFA en la página del SCIJ.

Internet

ia.go.cr \*\*\*

Datos generales >>

Referencias >>

Descrip y restric >>

Texto >>

**TFA. N° 052-2014. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José a las nueve horas treinta minutos del veinticuatro de febrero del dos mil catorce.**

Conoce este Tribunal del recurso de apelación interpuesto por “[...] **SOCIEDAD ANONIMA.**”, cédula jurídica N° [...], en contra de la resolución determinativa N° SF-DT-01-R-0763-8, dictada por la Administración Tributaria de San José a las ocho horas con treinta y seis minutos del treinta de abril del dos mil ocho. - EXPEDIENTE N° 11-11-973.-

**RESULTANDO.**

1.- Que la Administración Tributaria de San José determinó lo siguiente: “... Se declaran sin lugar la nulidad, la excepción de prescripción así como el reclamo planteados por la señora [...], cédula de identidad N° [...], en su condición de apoderada generalísima sin límite de suma de [...] S.A., cédula jurídica N° [...], contra el traslado de cargos y observaciones N° 2752000016595 y se confirman las determinaciones realizadas por la Administración Tributaria por las sumas de \$25.313.021.00 (veinticinco millones trescientos trece mil veintitín colones sin céntimos), \$10.830.008.00 (diez millones ochocientos treinta mil ochocientos mil ochocientos ochocientos ochocientos cincuenta y siete mil setecientos diecinueve colones sin céntimos), un colones sin céntimos), \$147.096.719.00 (ciento cuarenta y siete millones noventa y seis mil setecientos diecinueve colones sin céntimos), \$224.984.032.00 (doscientos veinticuatro millones novecientos ochenta y cuatro mil treinta y dos colones sin céntimos) en concepto de aumento en el impuesto sobre la renta de los ejercicios fiscales N° s 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003 respectivamente. Contra la presente resolución puede interponer los recursos de revocatoria con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, dentro de los quince días hábiles siguientes a su notificación. Para efectos contables, por aparte se confeccionan los formularios de rigor. Notifíquese”. - (Folios 182 y 183).

Anexo 6. Resultados de búsqueda de jurisprudencia en la página web del Ministerio de Hacienda.

Parte 1. Tabla de resoluciones del año 2019.

## Resoluciones año 2019

Dirección de Servicio al Contribuyente

Fuente: Digesto Tributario

Actualizado a 2020

Número de la Resolución	Tema de la Resolución	Fecha de Publicación en La Gaceta	Vigencia
DGT-R-001-2019	Prórroga de la presentación y pago de la declaración del Impuesto Solidario para el fortalecimiento de programas de vivienda. (Ver texto)	14 / febrero / 2019 La Gaceta N°32	11 / febrero / 2019
DGT-R-002-2019	Requisitos para la reparación integral del daño, dentro del proceso penal originado con la interposición de una denuncia ante el Ministerio Público por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública. (Ver texto)	25 / marzo / 2019 La Gaceta N°59	25 / marzo / 2019

Parte 2. Tabla de resoluciones del año 2020.

## Resoluciones año 2020

Digesto tributario  
actualizado 2020

<b>1 . Resolución N° 29 Dirección General de Tributación</b>	<b>2020</b>
Se modifica el artículo 11 de la resolución N° DGT-R-060-2017 de las diez horas del veinte de diciembre del dos mil diecisiete, publicada en el Alcance Digital N° 309 a La Gaceta N° 242 del 21 de diciembre del 2017, sobre estados en el Registro Único Tributario. <b>Ver texto</b> .	
Vigente	
<b>2 . Resolución N° 28 Dirección General de Tributación</b>	<b>2020</b>
Uso del formulario D-116, Declaración Jurada de Sanciones por Infracciones Administrativas y reforma de la Resolución DGT-R-033-2015 de Condiciones Generales para el uso de la página web "Administración Tributaria Virtual (ATV)". <b>Ver texto</b> .	
Vigente	

**Parte 3. Extracto del Boletín Informativo del Digesto Tributario de agosto 2020 donde se citan los fallos del TFA del año 2017.**

## Dirección Normativa

La Dirección Normativa, por medio de la Subdirección del Digesto Tributario, informa que durante el mes de AGOSTO 2020 se procedió a colocar en el Centro Electrónico del Digesto Tributario, los documentos que aquí se detallan. Estos documentos sólo se podrán consultar en forma integral, incluyendo las partes, en la INTRANET.

**Elaborado por: Ivannia Orozco Bastos**

**Revisado y autorizado por: Marvin A. Guzmán Granados**

**San José, Costa Rica**

<b>TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO (TFA)</b>			
<b>FALLOS TFA</b>			
<b>2017</b>			
<b>34</b>	455 24/08/2017	Liquidación tributaria. Nulidad sobreviniente del acto administrativo.	Se anula todo lo actuado a partir del oficio de liquidación y demás actos posteriores, relacionados con la liquidación tributaria. <b><u>Ver texto.</u></b>
<b>35</b>	462 31/08/2017	Adición y aclaración: <i>Solicitud de adición y aclaración, solicitud improcedente.</i>	Se declara sin lugar la solicitud de adición y aclaración interpuesta, y se corrige el error material contenido en la resolución TFA.No.724-S-2017. <b><u>Ver texto.</u></b>
<b>36</b>	465 07/09/2017	Liquidación tributaria. Nulidad e ineficacia del acto administrativo. Nulidad sobreviniente del acto administrativo. Recurso de revocatoria en sede administrativa. Revocatoria de la instancia.	Nulidad de la resolución liquidadora, dado que no se está ante una revocatoria parcial de la determinación administrativa. <b><u>Ver texto.</u></b>
<b>37</b>	466 07/09/2017	Abogado. Apoderado no abogado. Contrato de mandato. Mandato especial. Rechazo ad portas: <i>Nulidad.</i> Recurso de apelación: <i>Requisitos de recurso.</i>	Se rechaza Ad Portas el Recurso de Apelación interpuesto, toda vez que el poder especial que ostenta el recurrente, no se puede extender para que actúe ante el Tribunal Fiscal Administrativo (por no ser abogado). <b><u>Ver texto.</u></b>

Anexo 7. Infografía de la página de Facebook del Ministerio de Hacienda donde se le recuerda a los contribuyentes que si no cumplen con la presentación del RTBF se les puede aplicar una multa severa.



**RTBF**  
REGISTRO DE TRANSPARENCIA  
Y BENEFICIARIOS FINALES

**¡NO DEJE PARA MAÑANA  
LO QUE PUEDE HACER HOY!**

**Incumplir la declaración en el RTBF** conlleva la imposibilidad para inscribir y emitir certificaciones en el Registro Nacional y una multa que oscila entre **₡1.338.600 y ₡44.620.000\***

Si el representante legal no puede realizar la declaración, podrá autorizar a un tercero por medio de un notario público, quien lo debe registrar en el sistema RTBF.

**¡Cumpla a tiempo y evítese sanciones!**

Más información en  
**[www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)**  
sección **RTBF**, sobre el banner de avisos

\*Este monto se calcula sobre el salario base vigente.

## **Anexo 8. Entrevistas para obtener insumos para la elaboración de las guías prácticas para las empresas-contribuyentes.**

### **Parte 1. Entrevista a asesores privados de empresas-contribuyentes.**

#### **Entrevista para asesores de empresas**

**Objetivo general:** Recopilar datos sobre la experiencia que tienen los asesores legales, contables o financieros de empresas que han cumplido con la obligación de completar documentación relacionada con precios de transferencia en Costa Rica (específicamente derivado de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE -*master file, local file, informe país por país, registro de transparencia y beneficiarios finales y aplicación en fiscalizaciones del art. 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta*-).

**Fecha de la entrevista:**

#### **Identificación de la persona entrevistada**

- Nombre:
- Profesión:
- Años de ejercer:
- Trabaja como empleado de una empresa o es profesional liberal:
- Ha completado directamente la información de PT o ha dado asesoría indirecta:

#### **Preguntas generales**

1. ¿Trabaja usted en el campo de precios de transferencia? ¿Con cuánta frecuencia?
2. ¿Cuál considera usted que es el nivel de manejo conceptual que tiene sobre precios de transferencia?
3. ¿Ha recibido capacitaciones (privadas o públicas) sobre precios de transferencia?

4. Por favor confirme cuál de los siguientes documentos sobre precios de transferencia conoce:
  - Master file
  - Local file
  - Informe país por país
  - RTBF
  - Art. 81 bis de la LISR sobre principio de plena competencia durante una fiscalización

### **Sobre el *Master File***

5. ¿Ha completado directa o indirectamente el *master file* de alguna de las empresas a las que asesora? ¿Fue sencillo o difícil de comprender la información que debía incluir?
6. Para completar el *master file* ¿pudo obtener la información de parte de su cliente de forma rápida y fácil? ¿O fue un proceso lento y complejo?
7. En caso de que usted (o alguien más que trabaje con usted) tuviera autorización para compartir con el Ministerio de Hacienda la información del *master file*, describa el proceso. Califique su dificultad entre baja, moderada o alta.
8. ¿Qué ventajas encuentra en completar y suministrar datos de las empresas mediante el *master file*?
9. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el *Local File***

10. ¿Ha completado directa o indirectamente el *local file* de alguna de las empresas a las que asesora? ¿Fue sencillo o difícil de comprender la información que debía incluir?
11. Para completar el *local file* ¿pudo obtener la información de parte de su cliente de forma rápida y fácil? ¿O fue un proceso lento y complejo?

12. En caso de que usted (o alguien más que trabaje con usted) tuviera autorización para compartir con el Ministerio de Hacienda la información del *local file*, describa el proceso. Califique su dificultad entre baja, moderada o alta.
13. ¿Qué ventajas encuentra en completar y suministrar datos de las empresas mediante el *local file*?
14. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el informe país por país**

15. ¿Ha completado directa o indirectamente el informe país por país de alguna de las empresas a las que asesora? ¿Fue sencillo o difícil de comprender la información que debía incluir?
16. Para completar el informe país por país ¿pudo obtener la información de parte de su cliente de forma rápida y fácil? ¿O fue un proceso lento y complejo?
17. En caso de que usted (o alguien más que trabaje con usted) tuviera autorización para compartir con el Ministerio de Hacienda la información del informe país por país, describa el proceso. Califique su dificultad entre baja, moderada o alta.
18. ¿Qué ventajas encuentra en completar y suministrar datos de las empresas mediante el informe país por país?
19. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el RTBF**

20. ¿Ha completado directa o indirectamente el RTBF de alguna de las empresas a las que asesora? ¿Fue sencillo o difícil de comprender la información que debía incluir?
21. Para completar el RTBF ¿pudo obtener la información de parte de su cliente de forma rápida y fácil? ¿O fue un proceso lento y complejo?



22. En caso de que usted (o alguien más que trabaje con usted) tuviera autorización para compartir con el Ministerio de Hacienda la información del RTBF, describa el proceso. Califique su dificultad entre baja, moderada o alta.
23. ¿Qué ventajas encuentra en completar y suministrar datos de las empresas mediante el RTBF?
24. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

**Sobre el Art. 81 bis de la LISR durante una fiscalización (o los reglamentos y directrices previo a la reforma de la ley N°9635)**

25. ¿Ha estado usted (o alguien de su equipo) a cargo de una fiscalización donde se investigue un caso de precios de transferencia en la empresa? ¿Cómo se desarrolló el caso?
26. De contestar la pregunta anterior de manera afirmativa. ¿Aplicó la AT o usted el contenido del art. 81 bis de la LISR? ¿Cuáles fueron los resultados?
27. ¿Considera que existe algún aspecto positivo de la reforma al art. 81 bis de la LISR?
28. ¿Cree usted que existen aspectos negativos en la reforma al art. 81 bis de la LISR?

**Preguntas finales**

29. ¿Cómo percibe usted el manejo que tiene el sector privado (dígase empresas, servicios legales, servicios contables, etc.) sobre los precios de transferencia en Costa Rica?
30. ¿Opina usted que el personal de la AT tiene un nivel de conocimiento apropiado sobre el manejo de precios de transferencia?
31. De acuerdo con su experiencia ¿ha aplicado correctamente la AT las normas nacionales e internacionales sobre precios de transferencia? (En específico con el *master file*, *local file*, informe país por país, RTBF y el art 81 bis de la LISR)

32. ¿Qué aspectos, ya sean de forma o de fondo, considera usted que deben reforzarse a lo interno de la AT respecto de la aplicación de los cinco “mecanismos” descritos en la pregunta anterior?

**Observaciones:**

## Parte 2. Entrevista a la asesora legislativa.

### Entrevista a la asesora legislativa

**Objetivo general:** Recopilar datos sobre la experiencia que tienen asesores legislativos, en relación con la obligación que tienen las empresas de completar documentación relacionada con precios de transferencia en Costa Rica (específicamente derivado de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE *-master file, local file, informe país por país, registro de transparencia y beneficiarios finales y aplicación en fiscalizaciones del art. 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta-*).

#### Fecha de la entrevista:

#### Identificación de la persona entrevistada

- Nombre:
- Profesión:
- Años de ejercer:
- Puesto que desempeña:

#### Preguntas generales

1. ¿Trabaja usted en el campo tributario? ¿Con cuánta frecuencia?
2. Describa su labor como asesora legislativa en la materia tributaria.
3. ¿Ha trabajado temas relacionados con precios de transferencia?
4. ¿Cuál considera usted que es el nivel de manejo conceptual que tiene sobre precios de transferencia?
5. ¿Ha recibido capacitaciones (privadas o públicas) sobre precios de transferencia?

6. Por favor confirme cuál de los siguientes documentos sobre precios de transferencia conoce:
- Master file
  - Local file
  - Informe país por país
  - RTBF
  - Art. 81 bis de la LISR sobre principio de plena competencia durante una fiscalización

### **Sobre el Informe país por país**

7. ¿Cuál ha sido su experiencia en relación con el informe país por país?
8. ¿Cree usted que la información que se les pide a las empresas para completar este instrumento es fácil o difícil de comprender?
9. ¿Considera posible para la empresa obtener la información de forma rápida y fácil?  
¿O será un proceso lento y complejo?
10. ¿Qué fallos han encontrado a nivel legislativo con este instrumento?
11. ¿Existen propuestas legislativas para mejorar la preparación o la entrega de este informe?
12. ¿Qué otras propuestas legislativas hay en este momento relacionadas con el informe país por país?

### **Sobre el RTBF**

13. ¿Cuál ha sido su experiencia en relación con el RTBF?
14. ¿Cree usted que la información que se les pide a las empresas para completar este instrumento es fácil o difícil de comprender?
15. ¿Considera posible para la empresa obtener la información de forma rápida y fácil?  
¿O será un proceso lento y complejo?
16. ¿Qué fallos han encontrado a nivel legislativo con este instrumento?

17. ¿Existen propuestas legislativas para mejorar la preparación o la entrega del RTBF?
18. ¿Qué otras propuestas legislativas hay en este momento relacionadas con el RTBF?

### **Preguntas finales**

19. ¿Cuál cree que es el nivel de conocimiento que tiene la AL en materia tributaria?  
¿Leve, moderado, elevado?
20. ¿Cómo percibe usted el manejo que tiene el sector legislativo sobre los precios de transferencia en Costa Rica? ¿Es alto, intermedio, bajo?
21. ¿Ha tenido el sector legislativo un acercamiento con la AT en relación con el tema de precios de transferencia? ¿Se han discutido aspectos puntuales sobre precios de transferencia (como los dos instrumentos vistos)?
22. ¿Qué aspectos, ya sean de forma o de fondo, considera usted que deben reforzarse a lo interno de la AT respecto de la aplicación de los dos instrumentos descritos anteriormente?
23. ¿Considera que la AL debe dictar nueva normativa o implementar reformas a estos instrumentos? ¿Cuáles?

### **Observaciones:**

### Parte 3. Entrevista al subdirector de Fiscalidad Internacional del Ministerio de Hacienda.

## Entrevista para funcionarios del Ministerio de Hacienda

**Objetivo general:** Recopilar datos sobre la experiencia que tienen los funcionarios del Ministerio de Hacienda que han estado a cargo de revisar la documentación relacionada con precios de transferencia en Costa Rica elaborada por las empresas (específicamente derivado de la acción #13 del Plan BEPS de la OCDE -*master file, local file, informe país por país, registro de transparencia y beneficiarios finales y aplicación en fiscalizaciones del art. 81 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta*-).

**Fecha de la entrevista:**

### Identificación de la persona entrevistada

- Nombre:
- Profesión:
- Años de ejercer como funcionario del MH:
- Ha revisado directamente la información de PT de las empresas o ha supervisado a otras personas:

### Preguntas generales

1. ¿Trabaja usted en el campo de precios de transferencia? ¿Con cuánta frecuencia?
2. ¿Cuál considera usted que es el nivel de manejo conceptual que tiene sobre precios de transferencia?
3. ¿Ha recibido capacitaciones (privadas o públicas) sobre precios de transferencia?
4. Por favor confirme cuál de los siguientes documentos sobre precios de transferencia conoce:

- Master file
- Local file
- Informe país por país
- Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales
- Art. 81 bis de la LISR sobre principio de plena competencia durante una fiscalización

### **Sobre el *Master File***

5. ¿Cómo se prepara la AT para recopilar, clasificar y analizar la información que va a contener el *master file*?
6. En caso de necesitar aclaraciones o información adicional del *master file* presentado por la empresa ¿cree que obtener la información de parte de la empresa será de forma rápida y fácil? ¿O podría ser un proceso lento y complejo?
7. ¿Qué ventajas encuentra en que las empresas suministren los datos sobre precios de transferencia en el *master file*?
8. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el *Local File***

9. ¿Cómo se prepara la AT para recopilar, clasificar y analizar la información que va a contener el *local file*?
10. En caso de necesitar aclaraciones o información adicional del *local file* presentado por la empresa ¿cree que obtener la información de parte de la empresa será de forma rápida y fácil? ¿O podría ser un proceso lento y complejo?
11. ¿Qué ventajas encuentra en que las empresas suministren los datos sobre precios de transferencia en el *local file*?
12. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el Informe país por país**

13. ¿Cómo se prepara la AT para recopilar, clasificar y analizar la información que va a contener el Informe país por país?
14. En caso de necesitar aclaraciones o información adicional del Informe país por país presentado por la empresa ¿cree que obtener la información de parte de la empresa será de forma rápida y fácil? ¿O podría ser un proceso lento y complejo?
15. ¿Qué ventajas encuentra en que las empresas suministren los datos sobre precios de transferencia en el informe país por país?
16. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el *Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales***

17. ¿Cómo ha sido el proceso almacenaje y análisis de la información contenida en el RTBF para la AT? ¿Considera que el nivel de complejidad o de volumen de registros pueden ser manejados con la cantidad actual de personal?
18. ¿Qué ventajas encuentra en que las empresas suministren los datos sobre precios de transferencia en el RTBF?
19. ¿Cuáles desventajas podría señalar?

### **Sobre el Art. 81 bis de la LISR durante una fiscalización (o antes del 2020 el reglamento a la LISR y las directrices de la DGT)**

20. ¿Es frecuente que la AT realice fiscalizaciones donde se cuestionen precios de transferencia?
21. De contestar la pregunta anterior de manera afirmativa. ¿Aplicó la AT o la empresa el contenido del art. 81 bis de la LISR (o en su defecto el reglamento) como fundamento legal para sus argumentos?
22. ¿Considera que existe algún aspecto positivo de la reforma al art. 81 bis de la LISR?



23. ¿Cree usted que existen aspectos negativos en la reforma al art. 81 bis de la LISR?

### **Preguntas finales**

24. ¿Cómo percibe usted el manejo que tiene el sector privado (dígase empresas, servicios legales, servicios contables, etc.) sobre los precios de transferencia en Costa Rica?

25. ¿Opina usted que el personal de la AT tiene un nivel de conocimiento apropiado sobre el manejo de precios de transferencia?

26. De acuerdo con su experiencia ¿ha aplicado correctamente la AT las normas nacionales e internacionales sobre precios de transferencia? (En específico con el *master file*, *local file*, informe país por país, RTBF y el art 81 bis de la LISR)

27. ¿Qué aspectos, ya sean de forma o de fondo, considera usted que deben reforzarse a lo interno de la AT respecto de la aplicación de los cinco “mecanismos” descritos en la pregunta anterior?

### **Observaciones:**

**Anexo 9. Transcripción del anexo único de la resolución DGT-ICD-R-06-2020 donde se incluyen los datos que debe tener el RTBF.**

**Personas jurídicas**

1. Persona jurídica obligada

1.1 Datos de identificación

1.1.1 Número de identificación

1.1.2 Razón social

1.1.3 Nombre comercial

1.1.4 Fecha de constitución

1.1.5 País de constitución

1.1.6 Actividad económica principal

1.1.7 Teléfono

1.1.8 Correo electrónico para recibir notificaciones, según lo establecido en el artículo 5 de la presente resolución

1.1.9 Dirección física para localización

1.2 Resumen de la composición social del obligado

1.2.1 Tipo de participación

1.2.2 Moneda

1.2.3 Cantidad total

1.2.4 Cantidad distribuida

1.2.5 Cantidad en cartera

1.2.6 Valor nominal unitario

1.2.7 Valor nominal total

1.3 Detalle individualizado por tipo de participante en la composición del capital social del obligado

1.3.1 Persona física

1.3.1.1 Datos de identificación

1.3.1.1.1 Tipo de identificación

1.3.1.1.2 Número de identificación

- 1.3.1.1.3 Nombre
- 1.3.1.1.4 Fecha de nacimiento
- 1.3.1.1.5 Lugar de nacimiento
- 1.3.1.1.6 Nacionalidad
- 1.3.1.1.7 Teléfono
- 1.3.1.1.8 Correo de electrónico
- 1.3.1.1.9 País de residencia
- 1.3.1.1.10 Dirección física para localización
- 1.3.1.2 Detalle de las participaciones
  - 1.3.1.2.1 Fecha de adquisición de la primera participación, la cual debe corresponder al primer registro en el libro de accionistas de acuerdo al tipo de participación
  - 1.3.1.2.2 Tipo de participación
  - 1.3.1.2.3 Cantidad de participaciones que posee
  - 1.3.1.2.4 Cantidad de derechos a voto que posee
  - 1.3.1.2.5 Copropiedad en caso que corresponda
- 1.3.1.3 Indicación de condiciones especiales en las participaciones (si tuviera), por ejemplo
  - 1.3.1.3.1 Usufructo
  - 1.3.1.3.2 Pignoración
  - 1.3.1.3.3 Curador
  - 1.3.1.3.4 Tutor
  - 1.3.1.3.5 Proceso sucesorio
  - 1.3.1.3.6 Otras
- 1.3.2 Persona jurídica
  - 1.3.2.1 Datos de identificación
    - 1.3.2.1.1 Número de identificación
    - 1.3.2.1.2 Razón social
    - 1.3.2.1.3 Nombre comercial
    - 1.3.2.1.4 Fecha de constitución
    - 1.3.2.1.5 País de constitución

- 1.3.2.1.6 Actividad económica principal
- 1.3.2.1.7 Teléfono
- 1.3.2.1.8 Correo electrónico
- 1.3.2.1.9 Dirección física para localización
- 1.3.2.2 Detalle de las participaciones
  - 1.3.2.2.1 Fecha de adquisición de la primera participación, la cual debe corresponder al primer registro en el libro de accionistas de acuerdo al tipo de participación
  - 1.3.2.2.2 Tipo de participación
  - 1.3.2.2.3 Cantidad de participaciones que posee
  - 1.3.2.2.4 Cantidad de derechos a voto que posee
  - 1.3.2.2.5 Copropiedad en caso que corresponda
- 1.3.2.3 Indicación de condiciones especiales en las participaciones (si tuviera), por ejemplo
  - 1.3.2.3.1 Usufructo
  - 1.3.2.3.2 Pignoración
  - 1.3.2.3.3 Curador
  - 1.3.2.3.4 Tutor
  - 1.3.2.3.5 Proceso sucesorio
  - 1.3.2.3.6 Otras
- 1.3.2.4 Casos de participación sustantiva (igual o superior al 15% del total del capital social):
  - 1.3.2.4.1 Persona jurídica nacional. De conformidad con lo establecido en el artículo 6 b) del Reglamento del Registro de Transparencia y Beneficiarios Finales, no debe suministrar datos adicionales de los solicitados hasta este punto, pero queda supeditado el cumplimiento de la obligación, al suministro que deberá hacer la persona jurídica nacional interpuesta, quien deberá brindar la información de forma directa.
  - 1.3.2.4.2 Persona jurídica domiciliada en el extranjero. Deberá suministrar la información tanto del resumen de la composición del capital social así como del detalle individualizado por participante de ésta persona jurídica domiciliada en el extranjero hasta llegar a los beneficiarios finales, debiendo repetir esto en todos los casos que exista participación

sustantiva de una persona jurídica domiciliada en el extranjero. Ver artículo 6 c) del Decreto N° 41040-H.

### 1.3.3 Para fideicomisos como participante

#### 1.3.3.1 Datos de identificación

##### 1.3.3.1.1 Número de identificación

##### 1.3.3.1.2 Nombre

##### 1.3.3.1.3 País de constitución

##### 1.3.3.1.4 Identificación del fiduciario

##### 1.3.3.1.5 Nombre del fiduciario

##### 1.3.3.1.6 Identificación del fideicomitente

##### 1.3.3.1.7 Nombre del fideicomitente

##### 1.3.3.1.8 Identificación del fideicomisario

##### 1.3.3.1.9 Nombre del fideicomisario

##### 1.3.3.1.10 Identificación del Protector u otra denominación, en caso de que se trate de un *Trust* u otro tipo de contrato

##### 1.3.3.1.11 Nombre del protector u otra denominación en caso de que se trate de un *Trust* u otro tipo de contrato.

##### 1.3.3.1.12 Objeto del contrato

##### 1.3.3.1.13 Fecha de inicio del fideicomiso

##### 1.3.3.1.14 Fecha de fin del fideicomiso

#### 1.3.3.2 Detalle de las participaciones

##### 1.3.3.2.1 Fecha de adquisición de la primera participación, la cual debe corresponder al primer registro en el libro de accionistas de acuerdo al tipo de participación.

##### 1.3.3.2.2 Tipo de participaciones

##### 1.3.3.2.3 Cantidad de participaciones que posee

##### 1.3.3.2.4 Cantidad de derechos a voto que posee.

##### 1.3.3.2.5 Copropiedad en caso que corresponda

#### 1.3.3.3 Indicación de condiciones especiales en las participaciones (si tuviera), por ejemplo:

##### 1.3.3.3.1 Usufructo

- 1.3.3.3.2 Pignoración
- 1.3.3.3.3 Curado
- 1.3.3.3.4 Tutor.
- 1.3.3.3.5 Proceso sucesorio
- 1.3.3.3.6 Otras
- 1.4 Beneficiarios finales por otro tipo de control
- 1.4.1 Identificación:
  - 1.4.1.1 Tipo de identificación
  - 1.4.1.2 Número de identificación
  - 1.4.1.3 Nombre
  - 1.4.1.4 Fecha de nacimiento
  - 1.4.1.5 Lugar de nacimiento
  - 1.4.1.6 Nacionalidad
  - 1.4.1.7 Teléfono
  - 1.4.1.8 Correo de electrónico
  - 1.4.1.9 País de residencia
  - 1.4.1.10 Dirección física para localización
- 1.4.2 Datos del control que ejerce:
  - 1.4.2.1 Fecha desde la que tiene la condición de beneficiario final
  - 1.4.2.2 Estatutos
  - 1.4.2.3 Derecho a designar o cesar la mayor parte de los órganos de administración, dirección o supervisión
  - 1.4.2.4 Ostentar un puesto de Directivo Principal
  - 1.4.2.5 Otro medio de control
- 1.5 Persona que suministra la información, sea el representante legal o un autorizado
- 1.5.1 Identificación
  - 1.5.1.1 Tipo de identificación
  - 1.5.1.2 Número de identificación
  - 1.5.1.3 Nombre

1.5.1.4 Nacionalidad.

1.5.1.5 Fecha de nacimiento.

1.5.1.6 Lugar de nacimiento

1.5.1.7 Teléfono

1.5.1.8 Correo de electrónico

1.5.1.9 País de residencia

1.5.1.10 Dirección física para localización