



Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

Título:

Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación normativa?

Trabajo Final de Graduación para optar por el título de
Licenciado en Derecho

Andrés Hernández Herrera

Carné: A83007



10 de julio del 2014
FD-AI-466-2014

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), del estudiante: **Andrés Hernández Herrera**, carné A83007, denominado: "Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación normativa?" 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 acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABILES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

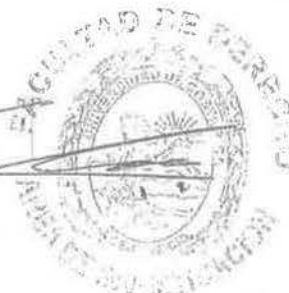
Tribunal Examinador

| | |
|-----------------------|---|
| <i>Informante</i> | <i>Lic. Francisco Villalobos Brenes</i> |
| <i>Presidente</i> | <i>Dr. Román Solís Zelaya</i> |
| <i>Secretaria (o)</i> | <i>Lic. Ronny Bassey Fallas</i> |
| <i>Miembro</i> | <i>MSc. Eduardo González Segura</i> |
| <i>Miembro</i> | <i>MBA. Iván Salas Leitón</i> |

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **28 de julio del 2014**, a las 4:00 p.m. en la Sala de réplicas, 5to. Piso, Facultad de Derecho, Sede Rodrigo Facio.

Atentamente,

Ricardo Salas Porras
Director



Ava
Cc: Expediente

Dr. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

En mi condición de Director del Trabajo Final de Graduación titulado "*Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación Normativa?*" elaborado por el estudiante Andrés Hernández Herrera, para optar por el grado de Licenciado en Derecho, el cual apruebo para efectos de que sea sometido a discusión final.

La investigación analiza la aplicación normativa de los Precios de Transferencias, desde una perspectiva actual, pues contempla la regulación reglamentaria aplicada en Costa Rica, así como el desarrollo que en la materia, ha realizado la OCDE. De tal modo la investigación realiza un análisis importante, ya que en ella se investigan las potestades del Poder Ejecutivo de reglamentar las leyes, al establecer mecanismos técnicos de control, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria para la adecuada gestión de los tributos.

Así como investiga los límites que tienen los sujetos privados en el ejercicio de su autonomía privada, para favorecer el adecuado cumplimiento de los tributos, en un contexto económico cada vez más complejo, denominado globalización.

De conformidad con lo mencionado anteriormente, considero que el tema ha sido desarrollado suficiente y técnicamente y cumple con todos los requisitos, tanto formales, materiales, como metodológicos exigidos en el Reglamento de Trabajos Finales de Graduación, por lo cual expreso mi aprobación al mismo.

Atentamente.


Francisco Villalobos Brenes
Director

12/0/2014

San José, 16 de junio de 2014

Dr. Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado Señor

Por la presente, le informo mi aprobación definitiva de la tesis titulada "*Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación Normativa?*", elaborada por el estudiante Andrés Hernández Herrera, carné universitario A83007, en mi condición de lector del Comité Asesor del Trabajo Final de Graduación.

Atentamente



Dr. Román Solís Zelaya
Lector de Tesis



San José, 30 de junio de 2014

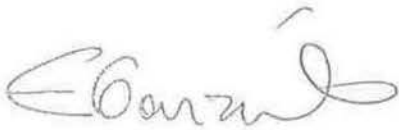
Dr. Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimado Señor

Por la presente, le informo mi aprobación definitiva de la tesis titulada "*Precios de Transferencia. mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación Normativa?*", elaborada por el estudiante Andrés Hernández Herrera, carné universitario A83007, en mi condición de lector del Comité Asesor del Trabajo Final de Graduación.

Atentamente



M.Sc. Eduardo González Segura
Lector de Tesis

Yo Flory Arias Roldán, Licenciada en Filología Española de la Universidad de Costa Rica; con cédula de identidad 1-272'608, inscrita en el Colegio de Licenciados y Profesores, con el carné N°630 hago constar que revise el trabajo de investigación, con conclusiones y su bibliografía, y he corregido en el los errores encontrados en ortografía, redacción, gramática y sintaxis. El trabajo se intitula:

“Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación Normativa?”

DE

Andrés Hernández Herrera

Para optar por el título de Licenciado en Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Se extiende la presente certificación a solicitud del interesado, en Ciudad Quesada, el día catorce de junio del 2014.



Flory Arias Roldán

DEDICATORIA

A mis padres Rita y Óscar, hermanos Felipe y Marcos, y demás familiares, en especial a mi abuela Betty

Andrés HH.

AGRADECIMIENTOS

Primero y más importante a Dios, porque siempre nos acompaña y nos da las herramientas para que nuestros esfuerzos den frutos.

A la señorita Adriana Giralt, por ser una excelente compañera y amiga, de la cual he recibido siempre ayuda y cariño.

Igualmente, al profesor Francisco Villalobos por su paciencia y apoyo, sin la cual este trabajo no se hubiera podido llevar a cabo.

Y finalmente, a mis amigos Francisco Zamora (Pin) e Isabel, por sus palabras, abrazos y excelentes momentos compartidos sobre la mesa

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN

| | |
|-------------------------------|---|
| a. Justificación..... | 1 |
| b. Objetivo general..... | 3 |
| c. Objetivos específicos..... | 3 |
| d. Hipótesis..... | 4 |
| e. Metodología..... | 4 |

CAPÍTULO I INCIDENCIA DEL MODELO POLÍTICO EN EL DE DERECHO TRIBUTARIO..... 7

| | |
|---|----|
| a) Principio Republicano y su incidencia tributaria..... | 7 |
| b) Principio de Reserva de Ley en materia tributaria..... | 13 |
| c) Principio de Legalidad..... | 25 |
| d) Autonomía Privada en el Derecho Tributario | 34 |

CAPITULO II GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y PRECIOS DE TRANSFERENCIAS..... 43

| | |
|---|----|
| a) La Globalización Económica y su Incidencia en el Derecho Tributario..... | 43 |
| b) Normas de Precios de Transferencia y el Principio Arm's Length..... | 56 |
| c) Análisis Comparativo..... | 64 |
| d) Métodos de Precios de Transferencia..... | 67 |

CAPITULO III APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COSTA RICA 76

| | |
|---|-----|
| a) Análisis Histórico de la Aplicación de los Precios de Transferencia en Costa Rica..... | 76 |
| b) Aplicación de los Precios de Transferencia Mediante el Decreto Ejecutivo N°37898 H..... | 85 |
| c) Potestad reglamentaria de la normativa técnica del Poder Ejecutivo..... | 91 |
| d) Principio de Realidad Económica, ¿la mejor regulación para la normativa de Precios de Transferencia?..... | 103 |

| | |
|---------------------------|-----|
| <i>CONCLUSIONES</i> | 116 |
| <i>BIBLIOGRAFÍA</i> | 120 |

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

Termino completo

Abreviatura

| | |
|---|--------|
| Centro Interamericano de Administraciones Tributarias | (CIAT) |
| Organización para la Cooperación y el Desarrollo | (OCDE) |

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como título Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿Es necesaria su regulación Normativa? Dicho título no es producto del azar, sino que obedece a la necesidad de estudiar la aplicación de la normativa de precios de transferencia, en Costa Rica.

La normativa de precios de transferencia, surge como un mecanismo técnico-legal promovido por la OCDE para evitar la transferencia de ganancias de una jurisdicción tributaria a otra, con el objetivo de obtener un beneficio patrimonial, en contra de la órbita fiscal, con mayor carga tributaria. Así como para evitar la doble tributación de los contribuyentes en las distintas jurisdicciones fiscales en donde realice actividades económicas, las empresas que cada vez se insertan más en un mundo globalizado. En el caso de Costa Rica, dicha normativa ha sido aplicada sin ser un país miembro de la OCDE, primero como directriz interna de la Administración Tributaria y actualmente como Reglamento del Poder Ejecutivo.

Lo cual ha generado críticas por parte de distintos estudiosos del Derecho Tributario, pues consideran que la normativa de precios de transferencia, solo puede ser regulada mediante ley o normativa superior a esta. Esto por cuanto este sector, conformado en su mayoría por abogados litigantes, entiende que la normativa de precios de transferencia, produce afecta la base de cálculo del impuesto sobre la renta, lo cual constituye como transgresión al principio de legalidad en materia tributaria.

Sin embargo existe otro sector de la doctrina, que considera que la aplicación de la normativa de precios de transferencia mediante la utilización de un reglamento, no contraviene la legalidad que debe de imperar dentro de la Administración Pública. Pues considera que dicha normativa es de carácter técnico y como tal, puede ser empleada, para mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes a la hora de cancelar sus tributos.

Esta dicotomía, entre quienes apoyan la aplicación del reglamento, y quienes le rechazan, es tomada como punto de arranque para introducirnos en el objetivo

general del trabajo de investigación, que consiste en investigar si la utilización de los precios de transferencia, como un mecanismo técnico, brinda mayor seguridad a los contribuyentes a la hora de determinar sus obligaciones impositivas. Teniendo como hipótesis que la normativa de precios de transferencia, en el caso costarricense, es reglamentación técnica y que por ende, puede ser empleada por la Administración Tributaria, sin que ello violente el principio de reserva de ley, que existe en la gestión de los tributos.

Para determinar el cumplimiento de la hipótesis o no y desarrollar el objetivo principal, se utilizó como metodología la investigación de tipo deductivo, partiendo de lo general a lo particular. Mediante el análisis y estudio de distintos doctrinarios, principalmente en derecho tributario y administrativo a través de la revisión bibliográfica de la doctrina internacional y nacional, así como jurisprudencia y legislación patria, la cual profundiza sobre la temática de esta tesis.

Como conclusiones relevantes de este trabajo de investigación, tenemos que el deber de contribuir de los ciudadanos, debe de ser ejercido sin realizar un abuso en sus derechos, y en caso de que se produzca un abuso, es deber del Estado establecer regulaciones que permitan, el uso social de los derechos. En un mundo cada vez más globalizado, existen mayores posibilidades de eludir el deber contributivo, por lo cual la Administración Tributaria debe de contar con mayores y mejores mecanismos de control, para la adecuada gestión de los tributos. En razón de hecho la aplicación de la normativa de precios de transferencia mediante reglamento, no corresponde a una transgresión de la Administración, sino que pretende un uso racional de los derechos del contribuyente, para el cumplimiento de una de sus obligaciones, que es deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Ficha Bibliográfica.

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 ,127

Director: Lic. Francisco Villalobos Brenes

Palabras clave: Precios de Transferencia, gestión de los tributos, globalización económica, principio de realidad económica, principio arm's leg, empresas relacionadas, normativa técnica, reserva de ley en materia tributaria, principio de legalidad de la Administración Pública, contribuyente, Derecho Tributario.

INTRODUCCIÓN

Justificación

La globalización económica se ha traducido en importantes cambios a lo interno de la sociedad costarricense donde sus efectos no parecen dejar espacio vacío. Dentro de la gestión de los tributos la globalización implica modificaciones en la forma en que se recaudan los impuestos, pues el aumento del comercio y el desarrollo de las comunicaciones, permite colocar en la posición de contribuyente, a quien antes no tenía esa posibilidad. Por lo cual surge la necesidad de los Estados de adaptarse a las nuevas condiciones económicas, con el objetivo de satisfacer el interés público, al brindar un sistema tributario progresivo, neutral, igualitario y económicamente sostenible, sin separarse de los derechos de los contribuyentes.

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante referida en este trabajo como OCDE) ha implantado una serie de normativas con la finalidad de evitar la transferencia artificial de ganancias, efectuadas entre empresas ubicadas en distintas órbitas fiscales para obtener un beneficio patrimonial en contra del fisco. Dicha normativa es titulada Normativa sobre Precios de Transferencia y ha sido establecida tanto en países miembros de la OCDE como aquellos que no se han incorporado a dicha organización.

En el caso del Estado costarricense, el cual no es miembro de dicha organización, se introdujo originalmente la normativa de Precios de Transferencia mediante una directriz interna de la Administración Tributaria denominada Directriz Interpretativa DGT 20-03, la cual fue objeto de cuestionamientos, pues se consideró que la normativa de Precios de Transferencia solo podía ser regulada mediante la aprobación de un Tratado o de una ley que las incorpore. Sin embargo, una acción de inconstitucionalidad planteada con el objetivo de impedir su aplicación dio como resultado la validación legal de la directriz, pues mediante el voto número 4940 – 12 del 18 de abril del 2012 de la Sala Constitucional establece el carácter técnico de dicha normativa; por lo cual, según establece la Sala su aplicación aun sin ley, es acorde con el ordenamiento jurídico.

No obstante el reconocimiento técnico de la directriz, la normativa de Precios de Transferencia, sube en la escala jerárquico-normativa, a partir de octubre del 2013, pues paso a ser un decreto ejecutivo en específico el “Decreto Ejecutivo N° 37898H Disposiciones sobre Precios de Transferencia. El cual ha sido objeto de críticas, pues aun a pesar de lo señalado por la Sala en el voto número 4940, debido a la falta de una construcción normativa con rango de ley, se señala la ilegalidad del reglamento y la necesidad de regulación normativa de los Precios de Transferencia a través de una ley.

En razón de lo anterior se ha de investigar cuál es la incidencia del modelo político y económico, en la gestión de los tributos, para determinar cuáles son sus

efectos e implicaciones en la gestión de los tributos. Así mismo analizar si las medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo, en procura de mejorar la recaudación fiscal son completamente apegadas a la legalidad o si estas son actos arbitrarios que violentan los derechos constitucionales del contribuyente.

Objetivo General

1. Estudiar la aplicación de la normativa “Precios de Transferencia” en Costa Rica, y las implicaciones que tiene como medio para realizar una adecuada determinación impositiva para los contribuyentes, al brindarles un referente sobre el cual determinar sus transacciones económicas y así obtener una mayor seguridad jurídica.

Objetivos Específicos:

1. Exponer un panorama general del fenómeno de la Globalización en la economía y los retos e implicaciones de las Administraciones Tributarias en este contexto.
2. Analizar, la Libertad Contractual de los contribuyentes, su origen constitucional y función social, con la finalidad de determinar la existencia de limitaciones de orden social y jurídico.
3. Examinar el Principio de Reserva de Ley en materia tributaria y su relación con los Precios de Transferencia para determinar su compatibilidad y complementariedad.

4. Brindar un análisis del Principio de Legalidad que rige a la Administración Tributaria y la capacidad de esta de regular las actuaciones de los contribuyentes, que atenten contra las obligaciones tributarias.

5. Demostrar el deber que tienen tanto la Administración Tributaria, como los contribuyentes de realizar actuaciones objetivas en el marco de las obligaciones tributarias

Hipótesis

Determinar si la aplicación de la normativa “Precios de Transferencia” en Costa Rica, mediante la utilización del Decreto Ejecutivo N° 37898-H es acorde con los “Principios de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica” que rigen el ordenamiento jurídico tributario, pues este reglamento es el resultado de una adecuada interpretación, ajustada a los criterios de legalidad, por parte de la Dirección General de Tributación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Metodología

En cuanto a la Metodología que se empleó en el presente trabajo de graduación fue a través del análisis deductivo, partiendo de lo general a lo particular, iniciando por el modelo político que rige los tributos y concretándose en la objetividad que deben de mostrar la Administración Tributaria y los

contribuyentes en la gestión de los tributos. Con tal finalidad se tomaron como referencia distintas jurisprudencias, normas y recolección bibliográfica, para tener una base sobre la cual establecer el cumplimiento o no de la hipótesis planteada.

Desarrollo Capitular

La presente investigación se desarrolla en tres capítulos denominados: Capítulo I: Incidencia del Modelo Político en el Derecho Tributario. Capítulo II: Globalización Económica y Precios de Transferencia, Capítulo III: Aplicación de los Precios de Transferencia en Costa Rica.

El primer capítulo se encuentra subdividido, en cuatro secciones: En la primera sección se habla en términos generales sobre la política republicana presente en el Estado costarricense. En las tres siguientes secciones se desarrollan principios que se extraen del modelo político y se aplican en la gestión de los tributos, los cuales corresponden por orden a; Reserva de Ley, Legalidad y Autonomía Privada.

En el capítulo dos se profundiza, en la primera sección sobre la globalización económica, el significado de la misma y los efectos que esta ha tenido en el desarrollo de las políticas públicas de gestión tributaria. En la sección dos se indican que son las normas de precios de transferencia y en las siguientes divisiones se desarrolla la forma en que esta normativa se aplica, profundizando sobre los análisis comparativos que se deben de realizar entre las empresas vinculadas y las empresas independientes. Así como los distintos métodos que

utiliza la OCDE, para determinar a qué precios dos empresas relacionadas se venderían sus productos en caso de no existir vinculación.

En el capítulo tres sección primera, se realiza un estudio histórico sobre la aplicación de la normativa de precios de transferencia en Costa Rica, desde sus orígenes como una directriz interna de la Administración Tributaria, hasta la actual regulación vía reglamento. En la siguiente sección aborda la función normativa de los reglamentos y la necesaria regulación técnica efectuada a través de ellos. Para finalmente analizar la norma de la cual se deriva la normativa de precios de transferencia, correspondiente al principio de realidad económica.

Por último se brinda las conclusiones de este trabajo de investigación, donde se determina el cumplimiento o no de la hipótesis planteada al inicio de esta investigación, y la bibliografía empleada.

CAPÍTULO I:

INCIDENCIA DEL MODELO POLÍTICO EN EL DE DERECHO TRIBUTARIO

Para iniciar el estudio de la aplicación de los Precios de Transferencia en Costa Rica, se analizará el sistema político y jurídico costarricense, para así profundizar sobre los principios que sustentan el modelo tributario. La finalidad es conocer las implicaciones que tienen dichos principios, tanto para el sujeto activo correspondiente a la Administración Tributaria, como al sujeto pasivo denominado contribuyente, en la gestión de las cargas impositivas.

a) Principio Republicano y su incidencia tributaria

La Constitución Política costarricense, señala desde su primer artículo, la característica del Estado costarricense, de “*ser una República democrática, libre e independiente*”¹. Si sumada a dichos valores, se comprende al sistema republicano de gobierno como la “*Organización del Estado cuya máxima autoridad es elegida por los ciudadanos o por el Parlamento para un período determinado*”². Se tiene dentro del marco constitucional patrio, la visión de un sistema de gobierno representativo denominada Republicano.

¹ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] Ed Departamento de Artes Gráficas del Poder Judicial. San José. (2011) .p 4

² Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. - Vigésima segunda edición-(en línea) revisado en: <http://lema.rae.es/drae/?val=república>. Consultado el 24 de Febrero del 2014.

Pero el Gobierno Republicano va más allá de la mera representación de los ciudadanos, en la administración del Estado. Requiere de la División de los Poderes, que conforman el Ente Mayor, como lo señala el Barón de Montesquieu, en su libro el Espiritu de las Leyes.

“En cada Estado hay tres clases de poderes: el legislativo, el ejecutivo de las cosas pertenecientes al derecho de gentes, y el ejecutivo de las que pertenecen al civil. Por el primero, el príncipe o el magistrado hace las leyes para cierto tiempo o para siempre, y corrige o deroga las que están hechas. Por el segundo, hace la paz o la guerra, envía o recibe embajadores, establece la seguridad y previene las invasiones; y por el tercero, castiga los crímenes o decide las contiendas de los particulares. Este último se llamará poder judicial; y el otro, simplemente, poder ejecutivo del Estado³”.

Del pensamiento ilustrado de Montesquieu se inspira el Estado republicano moderno, el cual es garante de los valores y principios, que vienen a proteger al ciudadano de los abusos del gobernante. Requiere la creación y relación orgánica de tres Poderes distintos: El Legislativo, que crea las leyes; El Ejecutivo al cual le corresponde ejecutar las normas y el Judicial, que se encarga de dirimir en los

³ Barón de Montesquieu_ *“El espíritu de las leyes”*. Ed Claridad. Buenos Aires. (1971) p. 187

conflictos y aplicar la normativa penal. Consecuentemente, con el planteamiento de Montesquieu dentro del cuadro normativo, existe un artículo constitucional que retoma esta separación de funciones para su implementación dentro del Estado republicano. Y corresponde a los dos primeros párrafos del artículo 9 de la Constitución Política que señala.

“Artículo 9º—El Gobierno de la República es popular, representativo, participativo, alternativo y responsable. Lo ejercen el pueblo y tres Poderes distintos e independientes entre sí. El Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

Ninguno de los Poderes puede delegar el ejercicio de funciones que le son propias⁴”.

La visión de Montesquieu, respecto a la separación de tres distintos Poderes dentro del Estado, que retomó el constituyente costarricense, configura el denominado Principio de División de Poderes, el cual ha sido analizado por la Sala Constitucional, órgano del Poder Judicial, brindando su interpretación del denominándolo Principio de División de Funciones:

“EL PRINCIPIO DE LA SEPARACIÓN DE FUNCIONES. El principio de separación de funciones -preferimos esa denominación a la tradicional división de poderes, pues, el poder

⁴ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p10

fáctico o jurídico es uno solo- supone un sistema de frenos y contrapesos, donde el poder contiene al poder, tal objetivo se logra mediante la separación de las funciones estatales entre diversos órganos. Tal distribución de funciones, se efectúa según lo establecido en el texto constitucional, empero la mayoría de las Constituciones respeta los postulados esenciales de Montesquieu en el sentido "que el que hace las leyes no sea el encargado de aplicarlas ni de ejecutarlas; que el que las ejecute no puede hacerlas ni juzgar de su aplicación; que el que juzgue no las haga ni las ejecute". Tal principio del Estado Social de Derecho, en su formulación clásica, tuvo y tiene gran trascendencia al instituirse como garante de la libertad de los administrados frente a los detentadores del poder. Tanto es así que el artículo 16 de la "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" de 26 de agosto de 1789, dispuso que " Toda sociedad en la cual la garantía de los derechos no esté asegurada, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución". El sustrato ideológico del principio de la separación de funciones lo constituye la preservación de las libertades de los administrados frente a los privilegios y prerrogativas de la Administración Pública, entendida en un sentido amplio. Sobre el particular, este Tribunal Constitucional, ha insistido en que el principio de separación de

*funciones no es un simple mecanismo de distribución de las competencias sino una garantía a favor de los administrados.*⁵

Sea división de poderes o de funciones, la idea original se mantiene y consiste en que cada poder ejercite distintas prerrogativas dentro de un único poder el cual es el Poder Político del Estado. La Sala establece que la división de funciones de los órganos de gobierno viene a ser una salvaguardia de las libertades del ciudadano, pues las acciones de los Poderes no pueden extralimitarse, en sus competencias, lo cual repercute en la seguridad jurídica y libertad de los administrados, ya que cada Poder viene a velar por el adecuado funcionamiento de los otros poderes.

De igual forma, evitar la concentración de poder es uno de los elementos principales de la existencia del principio de división de poderes a lo interno del Gobierno Republicano, pues en el supuesto, de que dicha división no existiese, tal como lo señala James Madison corredactor de la Constitución de Estados Unidos, los ciudadanos se encontraría frente a una tiranía: *“La acumulación de todos los poderes, legislativo, ejecutivo y judicial, en las mismas manos incluso si han sido elegidos por el pueblo puede considerarse la definición misma de la tiranía”*.⁶

⁵ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-07965 de las dieciséis horas con cincuenta y ocho minutos del treinta y uno de mayo del dos mil seis

⁶James Madison citado por *Adam Pzeworski*. *“Democracia y Social Democracia”*. Ed Centro de Estudios Económicos y Políticos. Madrid. (2012) p.22

La ausencia de la división de poderes implicaría, en el contexto tributario, que el sujeto pasivo de la obligación tributaria corre el riesgo de encontrarse ante un gobierno que derivaría en autoritario, el cual puede violentar derechos consagrados en la Constitución Política, en especial la propiedad privada de los contribuyentes, mediante la aplicación de tributos onerosos y confiscatorios o a través de la regulación de la normativa que violente los derechos con lo que el contribuyente cuenta. Así la tributación se convertiría en un sistema que violenta los valores de su ciudadanía y no, en el medio por el cual los ciudadanos contribuyen a sufragar los gastos del Estado, al dejarse de lado el cumplimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos y contribuyentes, para aplicarse la voluntad absoluta e irrestricta de quien ostenta el Poder

Pero a la vez una inadecuada división de funciones implica que sean los órganos competentes del Estado los encargados de dictar las normas, reguladoras de requerimientos patrimoniales de los ciudadanos, impidiéndose de dicha forma la arbitrariedad en la gestión de los tributos, pues cada órgano del Estado tiene delimitada su función. La implementación del Principio de División de Poderes, dentro de la rama del derecho tributario, viene a ser un medio para evitar la inadecuada acumulación de poder a lo interno del Estado, y proteger los derechos de la obligación tributaria del ciudadano y del sujeto pasivo en el cumplimiento de sus deberes contributivos.

Por lo tanto, el Principio de División de Poderes como manifestación de frenos y contrapesos dentro del Estado, permite la adecuada convivencia democrática entre sociedad civil y Estado en la gestión del sistema impositivo. Los ciudadanos delegan en sus órganos de representación la creación y gestión de los tributos y, el Estado con base en esta autoridad, solicita el adecuado cumplimiento de los deberes patrimoniales de los contribuyentes, para el cumplimiento de los fines a él encomendado.

Sin embargo la gestión de los tributos va más allá de la división de poderes; implica la sujeción de los órganos del Estado a las normas constitucionales y legales, que delimitan sus potestades y facultades, como lo es la potestad de Poder Legislativo de crear los tributos.

b) Principio de Reserva de Ley en materia tributaria

La ley es manifestación directa de la potestad normativa del pueblo, quien delega en sus representantes dicha facultad; a la vez preeminencia del sistema Republicano de Gobierno, pues dentro del Principio de Separación de Poderes, la creación legislativa es una facultad reservada constitucionalmente al Poder Legislativo, no puede ser delegado ningún otro Poder de Estado. Dentro del amplio espectro normativo que desarrolla el legislador, están aquellas normas que implican la creación de obligaciones impositivas, a favor del Estado, es decir la creación de tributos.

Dicha capacidad es una potestad conferida por el constituyente al Poder Legislativo, conocida doctrinalmente como Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria, la cual se encuentra delimitada, en el artículo 121 inciso trece de la Carta Magna:

“Artículo 121. Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa (...):13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales.”⁷

El Principio de Reserva Legal en materia tributaria, tiene su génesis en esta norma e implica que la promulgación de las obligaciones impositivas, deben ser aprobadas por los representantes del pueblo, es decir a través del Poder Legislativo y cuenta por este hecho con rango de ley, razón por la cual tiene carácter obligacional, permitiéndole al Estado exigir su efectivo cumplimiento. Pero como lo señala Sáenz de Bujanda, el principio de reserva de ley va más allá, de la simple promulgación legislativa de la contribución, pues de igual forma abarca sus elementos esenciales.

“Las Constituciones decimonónicas se limitaban, en general a exigir que las contribuciones fueran establecidas mediante ley. En los nuevos textos no es sólo el establecimiento de los impuestos

⁷ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p 154

lo que ha de ser obra de la ley, sino también la regulación de las cuestiones básicas del mecanismo impositivo⁸.”

Si bien dentro del marco constitucional costarricense, no se incluyen otros elementos distintos a la promulgación de la ley para el establecimiento de un tributo, dentro de la normativa tributaria si se realiza una restricción, de los elementos que solo la ley puede regular, la cual se encuentra en el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 5.- Materia privativa de la ley. En cuestiones tributarias solo la ley puede:

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

b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;

d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;

⁸ Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo I. Ed Instituto de Estudios Políticos. Madrid (1961) p 431.

e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago⁹.

La importancia de establecer dicha limitación es impedir “*dar origen a extralimitaciones de la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria en al ámbito fiscal*”¹⁰ Por su parte la jurisprudencia constitucional analiza el Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria y las limitaciones establecidas dentro del artículo 5 del Código Tributario señala:

“V.- Reserva de Ley para la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Como garantía de legitimidad de los actos gravosos o de particular trascendencia, la Constitución Política, en sus artículos 28 y 39 reconoce el principio de reserva de Ley, según la cual determinadas materias se encuentran sustraídas de regulación por parte de órganos diversos del Parlamento, debiendo éste seguir los trámites para la formación de la Ley formal. Esta disposición es desarrollada por diversas normas constitucionales, así como por los artículos 19 (el

⁹ Código de Normas y Procedimientos Tributarios” Ed Investigaciones Jurídicas S.A. San José (2014).p 6

¹⁰ Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo III. Ed Instituto de Estudios Políticos. Madrid (1963) p 408.

régimen jurídico de los derechos fundamentales está reservado a la Ley, prohibiéndose los reglamentos autónomos en tales materias) y 124 (los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas generales no podrán establecer penas, ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares) de la Ley General de la Administración Pública (...). Por su parte, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 de veintinueve de abril de mil novecientos setenta y uno, en su artículo 5°, determina cuáles son los elementos esenciales que deben componer los tributos en Costa Rica, siguiendo con ello una constante tradicional doctrinal y de Derecho comparado, según la cual solamente la Ley formal puede imponer tributos a las personas. Reza el citado artículo 5°:

“Artículo 5.- Materia privativa de la ley.

En cuestiones tributarias sólo la ley puede:

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

d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;

e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago. (...)”

A partir de dicha norma, que desarrolla la reserva de Ley prevista en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, para el establecimiento de “impuestos y contribuciones nacionales”, se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen. El sujeto pasivo que es la obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31 ibídem); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria;

*y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo”.*¹¹

Al analizar el voto anterior se infiere que el Principio de Reserva Legal, como manifestación de la Potestad Tributaria del Estado, surge de la Constitución Política y se delimitan en la ley; ley que establece los elementos esenciales del tributo, y por ende, ajenos a la potestades del Poder Ejecutivo. Lo anterior le permite al contribuyente tener certeza de que el tributo determinado por el legislador es el que está obligado a cancelar, y que la Administración Tributaria no va a establecer modificaciones arbitrarias sobre el mismo. En este sentido Sáenz de Bujanda al criticar el papel de la ley reduccionista, en la gestión de los tributos señala.

*“En una y otra tarea el papel jugado por la ley ha sido realmente minúsculo. En rigor este se ha limitado a poner en marcha el mecanismo, a autorizarlo, quedando apartada después de su desenvolvimiento y confiando éste a la pericia, al celo y a la iniciativa creadora de los órganos de la gestión tributaria”.*¹²

Al definir la ley los elementos esenciales del tributo, se impide a esta tener un papel minúsculo en el derecho tributario, pues si el legislador delimita los

¹¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2004-05015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro.

¹² Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo III. op cit p 226

elementos que rigen la gestión de los tributos, va más allá de la simple creación del impuesto, pues mantiene su preeminencia sobre los actos del Sujeto Activo de la Obligación Tributaria, al impedirle introducir una normativa que implique modificaciones sobre el tributo.

Siguiendo la importancia del Principio de Reserva Legal en otro voto de la Sala Constitucional, se profundiza sobre cuál es su función en la gestión de los tributos y de otros principios constitucionales que inspiran los tributos.

“- A) La jurisprudencia constitucional referida al principio de reserva legal como uno de los principios constitucionales que rigen la imposición tributaria.- Con anterioridad y en forma constante la jurisprudencia constitucional ha hecho referencia a los principios que rigen la actividad tributaria del Estado. Así por ejemplo se ha dicho que el Estado tiene la potestad soberana dentro de su jurisdicción de exigir contribuciones a las personas o de gravar sus bienes. Esa potestad de gravar, es el poder de promulgar normas jurídicas de las que se derive la obligación de pagar un tributo. Nuestro ordenamiento jurídico reconoce la potestad tributaria del Estado a nivel constitucional, de manera que corresponde a la Asamblea Legislativa la facultad de “Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, ...” (artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política), constituyendo

así, obligación para los costarricenses de pagar las cargas públicas establecidas por el Estado para contribuir con los gastos públicos, obligación que tiene rango constitucional en los términos del artículo 18 constitucional, correspondiendo por su lado al Poder Ejecutivo disponer la recaudación de las rentas nacionales, artículo 140 inciso 7 de nuestra Carta Magna. Sin embargo, el ejercicio de esa potestad tributaria debe respetar los principios constitucionales de la Tributación, referidos al Principio de Reserva de Ley, al Principio de Igualdad o Isonomía, al Principio de Generalidad y al Principio de No Confiscación. En otras palabras, los tributos deben emanar de una Ley de la República (reserva legal), no deben crear discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos (igualdad), deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no sólo a una parte de ellas (generalidad) y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada (no confiscación), según los artículos 33, 40, 45 y 121 inciso 13 de la Constitución Política. Con fundamento en lo anterior, y respecto del principio de reserva legal, únicamente mediante ley aprobada por la Asamblea Legislativa pueden imponerse legítimamente los tributos, en virtud de lo dispuesto en el artículo 121 inciso 13) constitucional, atribución que se le confiere al Poder Legislativo y que no puede

ser delegada en el Poder Ejecutivo. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el «poder tributario» -potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición entre otros- es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido (...). Entonces, el principio de reserva legal en materia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales de nuestro Estado de Derecho, de manera tal que la definición de los elementos constitutivos de la obligación tributaria están reservados exclusivamente a la ley (sujetos activo y pasivo, objeto de la obligación, causa, tarifa del impuesto), aunque mediante la jurisprudencia constitucional se ha admitido la delegación relativa en esta materia únicamente en lo que respecta a la determinación del monto a pagar, y siempre y cuando en la ley de creación del impuesto se establezcan con claridad los elementos o parámetros sobre los que debe definirse (...). Asimismo, este Tribunal ha señalado la posibilidad que tiene el Poder Ejecutivo para establecer el mecanismo de recaudación de un tributo, sin que ello implique una violación a los principios de reserva de ley en materia tributaria y potestad reglamentaria contenidos en los artículos 11, 121 inciso 13) y 140 inciso 3) de la Constitución Política, ni tampoco de derecho fundamental alguno, en el tanto no se establezca un nuevo tributo o modifique el

establecido en la ley (...). En síntesis, el principio constitucional de reserva legal en materia tributaria está referido a que la potestad de creación de tributos es exclusiva del legislador”. ¹³(El subrayado no es del original)

Se abstrae del voto anterior que el Principio de Reserva Legal se configura como uno de los principios más importantes dentro de la gestión de los tributos, pues establece las funciones de cada Poder del Estado dentro sistema tributario. Así el Poder Ejecutivo, en el ejercicio de sus competencias en materia tributaria, cuenta con la potestad de reglamentar los tributos, para su apropiada recaudación. Pero dicha reglamentación no puede constituirse en acciones que sobrepasen la voluntad del legislador, pues vendrían ser violatorias al ordenamiento jurídico, pues el Legislador es el encargado de crear el tributo y establecer los elementos ajenos a la potestad reglamentaria del Ejecutivo. En razón de ello se logra un equilibrio entre las potestades administrativas, en la gestión de los tributos y los derechos de los contribuyentes, al impedirse que el Ejecutivo establezca elementos que solo a los representantes del pueblo le corresponde delimitar.

¹³ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-09170 de las dieciséis horas treinta y seis minutos del veintiocho de junio del dos mil seis.

Pero El Principio de Reserva Legal tiene también importancia para los contribuyentes en la medida en que protege su derecho de propiedad privada como lo señala la doctrina.

*“El principio de reserva de ley encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en sus derechos de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones en ese derecho ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el Estado de Derecho, ello solo es legítimo si se obtiene por decisión de los representantes de la soberanía popular”.*¹⁴

La función del Principio de Reserva Legal dentro del derecho tributario, si bien imposibilita la arbitrariedad en la gestión de los tributos, al impedir que la Administración realice acciones fuera del bloque de legalidad. Además proteger a los contribuyentes, en su propiedad privada, por cuanto al ser el tributo una exacción económica, para que la misma sea legítima, debe provenir de sus representantes, como lo requiere el sistema republicano de gobierno y bien lo apunta la dogmática jurídica.

En conclusión podemos establecer que el Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria, es una manifestación del Principio de División de Poderes dentro del

¹⁴ Asorey Rubén Oscar. “Legalidad Certeza e Irretroactividad Fiscal”. Ed Marcial Ponce. Madrid (2000) p. 902

Estado. Constituido con el objetivo de que las obligaciones tributarias, sean establecidas por el legislador, quien respetuoso de la propiedad privada de los ciudadanos, delimita los elementos esenciales del tributo para impedir que su voluntad sea suplantada por la de la Administración. Sumado a ello el Principio de Reserva Legal, para tener real aplicación en la gestión de los tributos, requiere de una Administración Tributaria que cumpla a cabalidad con las potestades concedidas por la ley y la Constitución. Lo cual se realiza mediante la aplicación del Principio de Legalidad de la Administración Pública, el cual se desarrolla a continuación.

c) Principio de Legalidad

La imposibilidad de los Poderes, de abarcar facultades que sobrepasen las legalmente establecidas, no solo reside en el hecho de la existencia de otros Poderes que limiten su actuar, sino además, para la adecuada función de los órganos del Estado y en especial de la Administración Pública se requiere cumplir con el ordenamiento jurídico, adscrito al denominado Principio de Legalidad de la Administración Pública. Dicho principio ha sido analizado por la Dogmática Jurídica, como la sumisión de la Administración Pública al ordenamiento jurídico, o bloque de legalidad y al respecto la doctrina española, comenta.

“Por lo que a nuestra materia interesa, lo sustancial del mecanismo que permanece no es que la Ley sea general o

singular, sino que toda acción singular del poder esté justificada en una Ley previa. Esta exigencia parte de dos claras justificaciones. Una más general y de base, la idea de que la legitimidad del poder procede de la voluntad comunitaria, cuya expresión típica, como ya hemos estudiado, es la Ley; ya no se admiten poderes personales como tales, por la razón bien simple de que no hay ninguna persona sobre la comunidad y que ostente como atributo divino la facultad de emanar normas vinculantes para dicha comunidad; todo el poder es de la Ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la Ley. (...) La segunda idea que refuerza esa exigencia de que toda actuación singular del poder tenga que estar cubierta por una Ley previa es el principio técnico de la división de los poderes: el Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es "ejecutar" la Ley, particularizar sus mandatos en los casos concretos; la distinción entre los poderes Legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las Leyes. (...) Es a esta técnica estructural precisa a los que se llama propiamente principio de legalidad de la Administración: ésta está sometida a la Ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación. (...) El principio de legalidad de la Administración, con el contenido

*explicado, se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente”.*¹⁵

El Principio de Legalidad obliga a la Administración Pública, en el ejercicio legítimo de sus potestades, a actuar dentro del marco normativo que el legislador constituyó, y si dentro de dicho marco no existe una norma habilitante, la Administración simplemente no actúa. Además dicho principio le permite al ciudadano, conocer cuáles son los límites y alcance con los que cuenta la Administración en la gestión del tributo, así como cuál es la función o competencia con la que cuenta cada poder del Estado, lo cual tiene importantes consecuencias dentro de la gestión de los tributos, por cuanto la Administración Pública, mediante la Administración Tributaria, dependencia directa del Ministerio

¹⁵ García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”. Tomo I, 12ªed, Madrid. Ed Civitas. 2004, p.p. 440 y 441

de Hacienda, es la encargada del cobro de los tributos, como lo señala la normativa constitucional en su artículo 140 .

“Artículo 140.- Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al presidente y al respectivo Ministro de Gobierno:

7) Disponer de la recaudación e inversión de las rentas nacionales de acuerdo con las leyes;”¹⁶

Si la gestión de los tributos, por parte de la Administración Tributaria se realiza de acuerdo con las leyes, el Principio de Legalidad obliga a la Administración a cumplir con las mismas. La delimitación jurídica del Principio de Legalidad se encuentra presente en la norma superior del ordenamiento Jurídico, expresamente en el artículo 11 de la Constitución Política, el cual establece:

“Artículo 11: Los funcionarios Públicos son simples depositarios de la autoridad. Están obligados a cumplir los deberes que la ley les impone y no pueden arrogarse facultades no concedidas en ella. Deben prestar juramento de cumplir con esta Constitución y las leyes. La acción para exigirles responsabilidad penal es pública. La Administración Pública en sentido amplio, estaba sometida un procedimiento de evaluación de resultados y

¹⁶ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p 200

*rendición de cuentas, con la correspondiente responsabilidad personal de sus funcionarios en el cumplimiento de sus deberes. La ley señalará los medios para que este control de resultados y rendición de cuentas opere como un sistema que cubra todas las instituciones públicas”.*¹⁷

El análisis del artículo permite comprender que dentro del marco de las potestades conferidas por la Constitución, las leyes y la Administración, así como los funcionarios en quienes se delega la administración, tienen el deber de ejercer sus competencias de conformidad con una norma habilitante, que permita desempeñar sus funciones. En caso de no ser así, toda actuación que se realice sin una potestad legalmente conferida, vendría a ser violatorio al ordenamiento e implicaría responsabilidad tanto para la Administración Pública como para el funcionario.

En la misma dirección a la norma constitucional, el Principio de Legalidad, se encuentra de forma derivada de la Ley General de la Administración Pública, normativa legal que amplía la norma de referencia constitucional, al regular la actuación propia de la Administración Pública y la forma en que sus actos son autorizados, al establecer:

“Artículo 11-

¹⁷ *Ibíd.* p 56

1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y sólo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes.

2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa”¹⁸.

Del análisis de las normas legales artículos 11 de la Ley General de la Administración Pública y 11 de la Carta Magna, en referencia con la definición doctrinaria, se logra inferir que el sometimiento de los funcionarios y de la Administración al marco normativo, implican la manifestación del Principio de Legalidad dentro del ordenamiento jurídico. Pues se enmarca a la Administración, en sus competencias, así como las responsabilidades que conllevan la falta del adecuado cumplimiento de sus deberes.

Respecto al Principio de Legalidad, los Tribunales Contenciosos Administrativos de conformidad con el artículo 49 de la Constitución Política es la jurisdicción del Poder Judicial encargada de velar por la legalidad de la Administración Pública. Esta se ha referido, expresando de forma reiterada la sujeción de la

¹⁸ Quirós Coronado R. Ley General de la Administración Pública, concordada y anotada, con el debate legislativo y la jurisprudencia constitucional. Ed ASELEX S.A. San José (1996) p.95

Administración Pública a la ley, como un medio para evaluar la legalidad de las actuaciones de la Administración:

“VII- SOBRE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: (PRINCIPIO de juridicidad de la administración): Implica que la Administración Pública no actúa cuando quiere, sino cuando exista un principio o norma escrita que así se lo permita. No es libre su actuación, debe de seguir un proceso ya preestablecido por el ordenamiento jurídico, autorizando con ello su actuar. La sujeción principal de la Administración, es que todo acto o comportamiento de la administración que afecte los derechos del particular debe estar autorizado por el ordenamiento jurídico. La administración puede y debe hacer sólo lo que legalmente le está establecido. Permisividad o autorización que tiene rango constitucional y legal conforme lo dispone el artículo 11 de la Carta Magna y desarrolla el mismo numeral de nuestra Ley General de la Administración Pública, por ello se dice que lo que no está autorizado, está prohibido.(...) El bloque de legalidad está compuesto no solo por la ley, sino que en primer lugar por el bloque de Constitucionalidad, (derechos y principios constitucionales), además por todas las normas escritas (reglamentos, decretos,

*directrices y otros) y no escritas (costumbres o prácticas administrativas, jurisprudencia y principios del derecho que integran aquel ordenamiento). Este principio no puede ser obviado por la Administración Pública, ya que una actuación realizada fuera del bloque de legalidad deviene de ilegal y nula, con las consecuencias naturales, procesales y legales de tal declaratoria”.*¹⁹

De lo dicho por el Tribunal Contencioso, se puede resaltar que la actuación de la Administración Pública no es libre, sino que viene dada por un bloque de legalidad al cual debe de acoplarse. Este bloque de legalidad es el conjunto de normas jurídicas que facultan, limitan y conducen, el actuar de la Administración Pública, teniendo esta únicamente sus potestades dentro de la subordinación a la ley. En razón de esto, al encontrarse la Administración supeditada a la objetividad normativa, el contribuyente, sabe previamente cuales son las atribuciones y límites impuestos por la ley a la Administración.

Dentro de la relación jurídica que atañe al derecho tributario, el Principio de Legalidad es relevante, pues su aplicación establece la sumisión de la Administración Tributaria al bloque de legalidad, que regla los tributos. Lo que

¹⁹ Tribunal Contencioso Administrativo Sección Segunda. Sentencia N° 138 de las ocho horas y veinticinco minutos del veinticuatro de abril del dos mil nueve.

implica que el sujeto activo de la relación tributaria, en la gestión de los tributos que abarca, desde la configuración del hecho generador del tributo, hasta la efectiva cancelación del impuesto, por parte del contribuyente, debe de acoplarse a la normativa. Sobre ese punto la doctrina ha manifestado: *“El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo, como el acto final de determinación se conduzcan dentro de las normas establecidas en la ley, es decir que la actuación de la Administración Tributaria debe ser absolutamente reglado.”*²⁰

La legalidad es una obligación que acompaña a la Administración Tributaria, a lo largo del proceso de fiscalización y gestión tributaria, no pudiendo ser por lo tanto un acto aislado, pues el efectivo cumplimiento de la Administración al marco normativo, repercute en la seguridad jurídica de los contribuyentes, quienes requieren de normas claras y una Administración sometida a ellas, para la apropiada cancelación de sus obligaciones impositivas.

Por lo tanto el Principio de Legalidad, en una garantía para la adecuada gestión impositiva, tanto para el contribuyente como para la Administración pues al establecerse los límites de las potestades administrativas y el conocimiento previo de dichos límites por parte de los contribuyentes, se logra un sistema tributario que brinda seguridad a todos sus actores. Pues ni la Administración

²⁰ Doctrina Tributaria Errepar citada por Casa Osvaldo J. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria. Ed AD-HOC. Buenos Aires (2005).p. 204.

puede excederse en sus facultades, pero tampoco el contribuyente está obligado a cumplir con lo que la Administración no puede exigirle.

b) Autonomía Privada en el Derecho Tributario

En forma inversa al Principio de Legalidad que rige a la Administración Pública, los ciudadanos y los contribuyentes como tales, se encuentran regulados por el Principio de Autonomía Privada. Este principio es por excelencia, un espacio de independencia, del ciudadano y contribuyente frente al poder del Estado, que le permite disfrutar de libre elección y decisión, en el ejercicio de sus derechos, entre ellos los patrimoniales, como lo señala la doctrina al definirlo.

“La autonomía privada se descubre como principio del derecho constitucional civil que consiste en el poder atribuido por la Constitución a las personas individuales o colectivas para determinar consecuencias jurídicas como resultado de los comportamientos libremente asumidos. (...) En el ámbito jurídico la autonomía privada se presenta como una calificación de la facultad que las personas tienen para, mediante el ejercicio de la voluntad libre y sin vicios, crear entre sí normas jurídicas, de

*modo que instituyan actos con efectos jurídicos vinculantes (contratos, testamentos etcétera)”.*²¹

El Principio de Autonomía Privada, se constituye como un derecho constitucionalmente reconocido que les permite tanto a las personas físicas como a las ideales, desarrollar contratos o demás obligaciones con efectos jurídicos, con otras personas. Dentro del marco normativo costarricense, el Principio de Autonomía Privada, se encuentra constitucionalmente tutelado, dentro del artículo 28 de la Carta Magna el cual establece:

“Artículo 28: Nadie puede ser inquietado ni perseguido por la manifestación de sus opiniones ni por acto alguno que no infrinja la ley.

Las acciones privadas que no dañen la moral o el orden públicos, o que no perjudiquen a terceros, están fuera de la acción de la ley.

*No se podrá, sin embargo, hacer en forma alguna propaganda política por clérigos o seglares invocando motivos de religión o valiéndose, como medio, de creencias religiosas”.*²² *(El subrayado no es del original)*²³

²¹ Taveira Torres Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. Ed Marcial Pons: Bogotá. Colombia (2008) p.84

Este artículo constitucional, es la punta de lanza del Principio de Autonomía Privada, pues establece la posibilidad de los sujetos privados de realizar todos aquellos actos que no perjudiquen la moral, el orden público o a terceros, e inclusive aquellos actos estarán fuera de las competencias regulatorias del Estado, mientras no contravengan regulaciones de carácter público. Por lo cual dicha norma es una autorización, dada por el constituyente, a los individuos privados, para que se desarrollen dentro de la sociedad, con la finalidad de que ejerza sus derechos, pero siempre que se respete a los demás y las leyes.

Por su parte la Sala Constitucional, ha realizado un análisis del artículo 28 de la Constitución Política y sobre dicha norma la Sala ha manifestado.

“El artículo 28 de la Constitución Política preserva tres valores fundamentales del Estado de Derecho costarricense: a) el principio de libertad que, en su forma positiva implica el derecho de los particulares a hacer todo aquello que la ley no prohíba y, en la negativa, la prohibición de inquietarlos o perseguirlos por la manifestación de sus opiniones o por acto alguno que no infrinja la ley; b) el principio de reserva de ley, en virtud del cual el régimen de los derechos y libertades fundamentales sólo puede

²³ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p 40-41.

ser regulado por ley en sentido formal y material, no por reglamentos u otros actos normativos de rango inferior; y c) el sistema de la libertad, conforme el cual las acciones privadas que no dañen la moral, el orden público o las buenas costumbres y que no perjudiquen a tercero están fuera de la acción, incluso, de la ley. Esta norma vista como garantía, implica la inexistencia de potestades reglamentarias para restringir la libertad o derechos fundamentales, y la pérdida de las legislativas para regular las acciones privadas fuera de las excepciones, de ese artículo en su párrafo 2º, el cual crea, así, una verdadera "reserva constitucional" en favor del individuo, a quien garantiza su libertad frente a sus congéneres, pero, sobre todo, frente al poder público. Como ya se indicó, el principio de libertad jurídica se encuentra expresado principalmente en el principio de autonomía privada, según el cual el administrado puede regular jurídicamente de acuerdo a su voluntad y en la medida de su contenido, su esfera de acción. Básicamente el principio de libertad jurídica significa que el administrado puede fijarse él mismo los fines de su conducta y los medios para cumplirlos. Ciertamente no podría hablarse de fines completamente libres, toda vez que bajo ciertas circunstancias, el Estado puede

imponerle excepcionalmente fines al particular (como los gastos públicos)”²⁴

La Sala resalta el Principio de la Autonomía Privada, como una garantía del ciudadano frente al Poder del Estado, y le permite al individuo, hacer todo aquello que no se encuentre prohibido, así como establecer sus propios límites, mientras no perjudiquen a los demás ni sean contrarios a la ley. Sin embargo la Sala establece que los derechos de los sujetos privados no son irrestrictos, sino que el Estado puede ponerle limitaciones a los mismos, como lo es el sostenimiento del gasto público. Esta particularidad tiene gran importancia para el derecho tributario, pues implica que si bien la potestad de gestión de los tributos, debe de estar sometidas a los Principio de Legalidad y Reserva de Ley, además permite establecer limitaciones a los contribuyentes, con el objetivo de que el Estado cuente con recursos para cumplir con sus finalidades.

Dentro del Derecho Público y por extensión dentro del Tributario, existe una norma que precisa los alcances de la Autonomía Privada en la relación Administración Tributaria contribuyente. Esta norma corresponde al artículo 18 de la Ley General de la Administración Pública, artículo que señala la discrecionalidad del sujeto pasivo en relación con la Administración:

²⁴Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Voto N° 2008-016099 San José, a las ocho horas y treinta y cuatro minutos del veintinueve de octubre del dos mil ocho.

“ARTÍCULO 18: El individuo estará facultado, en su relación con la Administración, para hacer todo aquello que no le este prohibido.

Se entenderá prohibido todo aquello que impera o perturbe el ejercicio legítimo de las potestades administrativas o los derechos del particular, así como lo que viole el orden público la moral o las buenas costumbres”²⁵

En dicho artículo el legislador define la discrecionalidad del individuo frente a la Administración, como la potestad del sujeto pasivo de realizar todo aquello que no se le esté prohibido o que perturbe las potestades de la Administración, Lo cual implica en la gestión de los tributos que los contribuyentes pueden realizar todos aquellos actos que no se encuentren prohibidos o que impidan el ejercicio de las potestades, con las que la Administración Tributaria cuenta. Por lo cual mediante la regulación de la Autonomía Privada, en artículo 18, se busca brindarle al sujeto pasivo un conocimiento previo de cuáles son los alcances de sus derechos y los límites que estos tienen.

En dicho sentido Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia brindar un análisis sobre el artículo 18, el cual se menciona a continuación.

²⁵ Quirós Coronado R. Ley General de la Administración Pública, concordada y anotada, con el debate legislativo y la jurisprudencia constitucional. Op cit. p.101

*“Se desprende de lo anterior que en nuestro régimen de Derecho, el particular puede realizar la actividad que desee, en el tanto que no esté prohibida tal actuación por el ordenamiento jurídico. La actividad que libremente escoge el administrado tiene que ser entonces lícita, y para su ejercicio debe someterse a las regulaciones previstas por la normativa aplicable”.*²⁶

De lo dicho por la Sala Tercera se deduce que el Principio de Autonomía Privada, le garantiza al contribuyente la posibilidad de regular su conducta y crear sus propias normas, mientras que no exista una prohibición o restricción sobre estas. Al respecto sobre la capacidad de los contribuyentes de ejercer sus derechos contractuales y las limitaciones planteadas por el Estado, la doctrina señala:

“En el constitucionalismo contemporáneo coexisten dos poderes creadores de normas: la Autonomía Privada o poder privado, apto para producir normas entre particulares, y el poder público, mediante órganos habilitados para tal fin, por lo que el legislador puede crear normas limitadoras de aquel cundo se encuentre en presencia de justificativas basadas en la función social de los

²⁶ Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución 2009-01338 San José de las dieciséis horas del catorce de octubre del dos mil nueve.

contratos, de la propiedad, del trabajo, de las sociedades o en una regulación de un orden económico justo y solidario.(...) El poder que los particulares tienen para presentarse como sujetos creadores de normas se agota con su ejercicio, mediante actos de “autonomía de la voluntad ” la cual está adscrita a las leyes del Derecho legislado”²⁷

El Principio de Autonomía Privada si bien brinda la capacidad de los sujetos privados de crear sus propias normas, señala además que estas deben encontrarse sujetas a las limitaciones creadas por el ordenamiento jurídico. Lo cual tiene como fin impedir que se generen abusos de derechos o, que las potestades de gestión de la Administración se vean anuladas, por el establecimiento de convenios entre particulares que tengan como objetivo eludir el cumplimiento de sus deberes contributivos.

En síntesis, el Gobierno Republicano, donde el poder del estado se encuentra delegado por el pueblo, en tres Poderes distintos con funciones establecidas en la Constitución Política y ley. Brinda un sistema político jurídico de administración impositiva, que le permite a los sujetos privados conocer el alcance de las potestades administrativas, así como entender que la capacidad de realizar todo aquello que no se encuentre prohibido, no implica que este facultado para impedir el ejercicio legítimo de las potestades de la Administración Tributaria.

²⁷ Taveira Torres Heleno. Derecho Tributario y Derecho Privado. op. cit pp. 86-89.

Si bien el estudio del régimen político y jurídico, permite contextualizar el sistema impositivo, toda gestión de los tributos se realiza en un contexto económico, que trasciende tanto como el político y jurídico. En la actualidad el desarrollo de las tecnologías de las telecomunicaciones y la integración económica, han permitido el desarrollo de una economía cada vez más globalizada, la cual posee importantes efectos desde la óptica tributaria.

Capítulo II:

GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y PRECIOS DE TRANSFERENCIAS

El contexto económico donde se gestionan los recursos tributarios en la actualidad se denomina globalización. Por lo cual en esta división del trabajo se profundizará sobre el alcance de la globalización económica y las implicaciones que esta tiene tanto para el sujeto activo y sujetos pasivos de la obligación tributaria. Así como los mecanismos que han tomado las Administraciones Tributarias, para regular sus efectos, denominados Precios de Transferencia.

a) La Globalización Económica y su Incidencia en el Derecho Tributario

Decir que hoy existe una mayor apertura económica mundial, es la simple constatación de un hecho. La evolución de la integración económica entre los Estados y empresas multinacionales, surgida de la globalización, propicia el aumento del movimiento comercial, la movilidad de bienes y servicios mediante las importaciones y exportaciones, así como de los flujos de inversión entre los mercados. Por consiguiente, el grado de interconexión económica, presente entre los distintos países es por mucho superior al de cualquier otro momento histórico.

Esta realidad determinada por un contexto económico más globalizado, brinda tanto beneficios económicos como retos a los Estados, quienes entre las

ventajas que la globalización les ha proporcionado, se encuentra el mayor crecimiento económico al permitir la libre circulación de bienes y servicios, el aumento de las clases medias, mejoras en la calidad de vida entre otras. Pero también retos entre los que se destaca el aumento en la competitividad por parte de los Estados, para atraer inversiones a sus órbitas fiscales. Inversiones las cuales cuentan, hoy en día con mayor capacidad de deslocalización, pues buscan establecerse en aquellas órbitas fiscales donde puedan obtener el mayor rédito económico. ¿Pero que es la globalización económica y cuál es el efecto que la misma representa, en la implementación de las políticas tributarias y la autonomía de los sujetos privados?

La respuesta a esta pregunta requiere de contextualizar el significado del concepto Globalización. Este concepto es analizado por el doctrinario Jorge Cosulich Ayala en su trabajo Consecuencias Tributarias de la Globalización, donde examina el concepto desde tres fuentes distintas, al señalar:

“El Diccionario de la Real Academia Española, define globalización como la “tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”. En la misma línea, el Fondo Monetario Internacional (FMI) define la globalización como “la interdependencia económica creciente del conjunto de los países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de

las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de la tecnología”. Para Joseph Stiglitz, la globalización es “la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costes de transporte y comunicación, y el desmantelamiento de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras. La globalización ha sido acompañada por la creación de nuevas instituciones y es enérgicamente impulsada por corporaciones internacionales que mueven no sólo el capital y los bienes a través de las fronteras, sino también la tecnología.

En resumen podemos decir que el proceso de Globalización es la creciente interdependencia e integración de los procesos económicos, sociales, tecnológicos y culturales de carácter mundial impulsados por la apertura y desregulación comercial y financiera global , el extraordinario desarrollo de las tecnologías de la información y comunicaciones(TIC), el comercio electrónico y su notable influencia sobre los procesos de naturaleza política,

*económica , social , cultural y tecnológica de carácter nacional o regional*²⁸.

Entender la Globalización como la creciente integración económica, promovida por el desarrollo tecnológico, disminución de los costos de transporte, apertura comercial y financiera de los Estado, permite definir el contexto donde se realiza la aplicación de los tributos y entender como se ha visto modificado, ante los cambios que la globalización plantea. Entre las variantes con efectos tributarios, promovidas por el aumento del comercio global, la doctrina apunta cuatro aspectos:

“1) La base tributaria de un país ya no está solamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado, pero en alguna medida ha sido extendida para incluir partes de las bases impositivas de otros países del mundo. La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar (a) capital financiero extranjero, (b) inversión directa extranjera, (c) consumidores extranjeros, (d) trabajadores extranjeros,) e) individuos extranjeros con altos ingresos incluidas personas que perciben pensiones. Estas posibilidades no existían en el pasado y ahora están echando combustible a la competencia

²⁸ Cosulich Ayala Jorge. Consecuencias Tributarias de la Globalización. (en línea) revisado en: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html> Consultado el 11 de octubre del 2013

fiscal entre países, porque al menos en teoría cada país puede aprovechar estas ventajas.

2) El desarme de la fiscalidad impulsada por la globalización ha contribuido a aumentar las desigualdades de renta y patrimonio de las personas. Esto como consecuencia de la reducción, a escala mundial, de la progresividad del impuesto sobre la renta, la reducción o eliminación de la imposición sobre el capital y las sucesiones, y la disminución de la imposición sobre las sociedades. Y todo ello bajo la presión de la movilidad del capital que la globalización ha provocado.

3) Observamos que la globalización de los procesos de producción de bienes y servicios, que significan una división y reubicación del trabajo en ámbitos nacionales distintos, dificulta la determinación de los beneficios o bases imponibles en territorios nacionales. También dichos procesos transnacionales facilitan la transferencia de bases imponibles, bajo el mecanismo de precios, a jurisdicciones fiscales más baja tributación. (El subrayado no es del original)

4) Desde una perspectiva financiera, la movilidad perfecta del capital permite localizar la inversión donde la rentabilidad financiero-fiscal sea óptima. Todo ello obliga a configurar los sistemas tributarios a las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales”²⁹.

El proceso de globalización incide en el ámbito tributario, ya que mediante la integración económica mundial, se amplía la potestad tributaria de un Estado, pues ésta ya no se limita a los ciudadanos que lo componen, sino que gracias a la movilidad financiera, se incluye a otros individuos, quienes realizan distintas actividades dentro del Estado como contribuyentes. Consecuentemente, en la actualidad existe la capacidad de colocar en la posición de sujetos pasivos, a un número creciente de personas e inversiones, quienes realizan actividades económicas en distintos lugares alrededor del globo.

Pero también la globalización brinda la capacidad a los contribuyentes de trasladar sus ganancias a otras jurisdicciones fiscales, donde los impuestos sean menores en búsqueda de una mayor rentabilidad financiero-fiscal.

Esta realidad global, marcada por la posibilidad de transferir las ganancias y problemas de doble imposición, exige a las Administraciones Tributarias adaptarse al entorno económico en el que se desenvuelven sus contribuyentes. Se suplanta así el antiguo contexto normativo tributario, diseñado para un

²⁹ Ibídem

modelo económico donde el grado de interrelación e interdependencia entre las diferentes economías nacionales era más restringido. Para ilustrar mejor las características que tenía el anterior modelo económico, donde se desenvolvían las Administraciones Tributarias, la doctrina tributaria destaca:

“a) Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes materiales tangibles.

b) La mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes o no asociadas.

c) Los servicios de telecomunicaciones estaban reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública y operaban en un solo Estado y eran muy costosas.

d) Las comunicaciones eran relativamente lentas y costosas.

e) Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país.

f) Los activos intangibles tenían escasa importancia y valor.

g) No existía una movilidad (transnacional) del capital, de manera que los flujos financieros y de inversión directa tenían principalmente carácter nacional, lo cual afectaba a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades

h) Los denominados “paraísos fiscales” (tax havens) tenían escasa importancia³⁰.

El modelo económico para el cual fueron diseñados los cuadro normativos de gestión fiscal, correspondía a un contexto en el cual la potestad tributaria, se encontraba mayoritariamente circunscrita a la jurisdicción territorial del Estado y tenía escasa importancia las operaciones económicas que realizaran los contribuyentes fuera del Estado, pues la capacidad de desarrollar inversiones, a gran escala fuera del Ente Territorial, era limitada.

No obstante, dicho modelo contrasta con una realidad cada vez más globalizada, en el que se desarrolla la gestión de los tributo, pues las posibilidades de realizar inversiones fuera del Estado son mayores gracias al desarrollo tecnológico y la disminución de costos operativos de las grandes multinacionales. Como lo señala el Profesor McLure al analizar el escenario económico en el que se desenvuelven actualmente las Admiraciones Tributarias:

a) “Multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales, destacando por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles.

³⁰ McLure Charles “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty” citado por Calderón Carrero José en “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI”. Disponible en: www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/...trabajo 2006 20.pdf. Consultado el 11 de octubre del 2013

- b) *La mayor parte del comercio internacional tiene lugar entre entidades vinculadas o asociadas intra-empresa; que tiene que ver particularmente con el control de los precios de transferencia.*

- c) *La búsqueda de competitividad internacional a través de la tributación, que tiene que ver particularmente con el combate de las prácticas tributarias nocivas.*

- d) *La utilización creciente de la moderna tecnología de las comunicaciones y el Internet, que tiene que ver particularmente con la tributación del comercio electrónico.*

- e) *La formulación de soluciones colectivas, a nivel internacional, en un mundo interdependiente, que tiene que ver particularmente con la cooperación administrativa y el desarrollo de la tributación internacional.*

- f) *La realización de actividades empresariales en el extranjero deja de requerir una sede o localización física en el país de destino.*

- g) Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países y son muy económicas y veloces.*
- h) Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.*
- i) Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a todos los países erosionando la equidad y neutralidad de sus sistemas tributarios. Puede decirse que la denominada “competencia fiscal nociva” es un fenómeno materialmente relacionado con la globalización económica.”³¹*

Realizando una síntesis de lo desarrollado por el Profesor McLure se logra extraer que el contexto económico, en el que se encuentra inmerso el Sujeto Activo de la relación tributaria, está marcado por importantes diferencias al contexto anterior; pues las Administraciones Tributarias hoy deben lidiar con una mayor cantidad de elementos externos al Estado al cual pertenecen, teniendo significativa importancia las políticas fiscales de otros Estados y las decisiones internas de las empresas que operan en distintas jurisdicciones fiscales.

³¹McLure Charles “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty citado por Calderón Carrero José. (en línea) op cit

Esta situación tiene importancia en Costa Rica pues como país inserto en la dinámica económica mundial, igualmente se ve perjudicado por la competencia tributaria entre naciones y por las decisiones con implicación fiscal que las empresas multinacionales tomen. Por lo tanto, el Estado costarricense debe tomar acciones con la finalidad de mejorar la gestión fiscal, para mantenerse como un Estado competitivo internacionalmente, tal como lo ha analizado la Contraloría General de la República, en su libro Sistema Tributario Costarricense, donde ha establecido una lista de consecuencias que trae la globalización económica sobre las políticas y el sistema tributario costarricense y la necesidad de tomar decisiones para hacer al sistema tributario más eficiente.

“En primer lugar, el margen nacional de maniobra para la definición de la política tributaria (y en general, de la política económica) tiende a restringirse cada vez más. Por lo tanto, para el diseño de nuevas opciones, es esencial conocer los sistemas tributarios de los demás países y esbozar estrategias que tomen en cuenta sus características y las de los agentes económicos que se quiere gravar con los impuestos. La alta movilidad del capital general y financiero y de los trabajadores muy calificados obliga a diseñar sistemas centrados en los factores que no son móviles (como la propiedad, la tierra y algunos tipos de trabajo) y

en los impuestos indirectos internos (como el impuesto al valor agregado).

En segundo lugar, las condiciones internacionales hacen difícil contar con sistemas tributarios progresivos, que modifiquen la distribución en favor de los grupos de menores ingresos o, en otras palabras, que hagan que los grupos con ingresos más altos contribuyan al financiamiento estatal en mayor proporción que los de menores ingresos. Así sucede, por ejemplo, con los impuestos sobre la renta, que tienden a ser menos progresivos, porque los grupos con mayores ingresos tienen también alta movilidad y pueden evadirlos (o presionar a los gobiernos para que reduzcan las tasas y su progresividad). Entre los especialistas hay un consenso creciente acerca de que el sistema tributario no es un buen instrumento para alcanzar objetivos distributivos, y la globalización tiende a reforzar ese criterio.

En tercer lugar, la globalización abre las puertas a una competencia creciente entre los países para proteger sus bases tributarias y atraer la inversión. En el caso de las operaciones offshore, esta competencia ha sido calificada como “dañina” por la OCDE, que la combate en los países desarrollados, donde se han empezado a tomar acciones para presionar a los países que se consideran “paraísos fiscales”. Otras formas posibles de

competencia dañina, como el uso de incentivos fiscales para atraer inversión, aún no ha sido combatida a ese nivel, aunque la Unión Europea ya está buscando mecanismos para enfrentarlas.

En cuarto lugar, y en forma paralela a la competencia entre los países, surge la necesidad de fortalecer la cooperación internacional en materia tributaria. Las propuestas incluyen la creación de una Organización Tributaria Mundial, el establecimiento de un impuesto global a los movimientos de capital (impuesto Tobin), la creación de mecanismos de tributación universal sobre la renta (que distribuyan entre los países los impuestos recaudados de acuerdo con criterios preestablecidos) y múltiples esfuerzos de coordinación de las políticas y la administración tributarias, como los trabajos de OCDE sobre precios de transferencia, tratados de cooperación y competencia dañina. En materia de administración tributaria, las posibilidades son cada vez mayores y resultan favorecidas por el desarrollo informático y la internet.

Por último, las transformaciones en marcha demandan una reestructuración de las instituciones fiscales. Por un lado, el Ministerio de Hacienda debe fortalecer su capacidad de formular y ejecutar políticas con una dimensión internacional creciente y de negociar acuerdos y convenios con países y entidades muy

diversas. El área de política económica ha sido tradicionalmente débil; la globalización obliga no sólo a fortalecerla, sino también a desarrollar su dimensión internacional. Por otra parte, la administración tributaria y aduanera tendrá que modernizarse y mantenerse al día respecto a las innovaciones tecnológicas -que van desde el desarrollo de la informática y la internet hasta el uso de técnicas de auditoría para el comercio electrónico y el control de los precios de transferencia de las corporaciones multinacionales- y deberá coordinar su labor con las administraciones de otros países³². (El subrayado no es del original)

Estas consecuencias planteadas por la globalización para Costa Rica, se han traducido en la necesidad de los Estados, y de su Administraciones Tributarias, de realizar un esfuerzo regulatorio, tanto nacional como supranacional, con la finalidad de mejorar la gestión fiscal. Este esfuerzo ha dado distintos frutos como la normativa de control de precios de Transferencia. Esta normativa ha sido introducida en Costa Rica, por la Administración Tributaria mediante directrices y la Administración Pública, por reglamento. ¿Pero que son las normas de Precios de Transferencia?

³² Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Área de Ingresos Públicos. “El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional” Ed Publicaciones CGR. San José (2002) p.36

b) Normas de Precios de Transferencia y el Principio Arm's Length

Desde el punto de vista de los contribuyentes y parafraseando lo señalado por la Contraloría General de la República los precios de transferencias son *“aquellos valores definidos por las propias corporaciones de acuerdo con sus intereses globales, excluyendo las fuerzas del mercado”*³³ es decir son los precios que pactan las empresas de forma interna para el traslado de sus bienes y servicio entre distintas orbitas fiscales. Y como regulación a estos valores, la Normativa de Precios de Transferencia, corresponde a *“reglas internacionalmente establecidas, que buscan proteger la base gravable de los países, de las operaciones realizadas entre empresas relacionadas o vinculados económicamente”*³⁴.

Dichas reglas son parámetros técnicos, desarrollados y establecidos mediante directrices de la *Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, que tienen como finalidad determina el precio fiscal de un bien o servicio, sino se hubiese excluido la fuerza de mercado.

Su aplicación, en consecuencia, es una restricción a la Autonomía Privada de los contribuyentes, pues frenar la evolución fiscal de empresas multinacionales, que consisten en *“la práctica de las sociedades vinculadas entre sí, de fijar los*

³³ Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Área de Ingresos Públicos. *“El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional” op cit. p.33.*

³⁴ Béndiksen De Zaldivar González Diego. *Fundamentos de la Tributación*. Ed Temis. Bogotá (2008) p. 319.

*precios de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países, para efectos de trasladar (junto con los bienes y servicios) utilidades o pérdidas entre dos o más sociales*³⁵. Ya que mediante la normativa de precios de transferencia, se determinan valores de referencia cercanos a los del mercado, sobre el cual las empresas vinculadas deben de trasladar sus bienes y servicios, y así determinar los impuestos por cancelar.

Para realizar la aplicación de la normativa de precios de transferencia, se debe tener claro que se entiende como por sociedades vinculadas. Dicha definición la establece OCDE, al establecer que *“una operación vinculada es una operación entre dos empresas asociadas entre sí”*³⁶. Con lo cual, para determinar la asociación entre empresas se establece una serie de parámetros.

“Dos empresas se consideran asociadas si:

(a) una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa, o

(b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas

³⁵ Guerra Bello Gustavo. “Inversión internacional y sistema tributario. Apuntes sobre los precios de transferencia entre partes relacionadas como estrategia fiscal”. Revista Estudios Socio-Jurídicos, julio-diciembre 2006 . p -2 Disponible en: <http://www.edalyc.org/pdf/33330202.pdf>. Consultado el 25 de Mayo del 2014.

³⁶ OCDE. Legislación en Materia de Precios de Transferencia- Propuestas de enfoque. (en línea) revisado en: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf> Consultado el 11 de octubre del 2013.

Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando:

(a) posee, directa o indirectamente, más del [50 %] del capital social de la empresa; o

*(b) tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa”.*³⁷

En consecuencia las operaciones entre sociedades vinculadas son aquellas en que existe un grado de influencia entre las compañías. Dicha vinculación es la que permite la aplicación de la normativa de precios de transferencias, pues *“Las legislaciones de precios de transferencia se constituyen en una medida de control fiscal a los fines de evitar la manipulación abusiva de los precios entre empresas relacionadas. Su principal objetivo es la búsqueda por parte de las administraciones tributarias de la porción justa del ingreso derivado de operaciones multinacionales y por ende su respectivo pago del tributo”*³⁸.

Como lo señala la OCDE dentro de los objetivos pretendidos mediante la aplicación de normas de Precios de Transferencia, destacan combatir la elusión fiscal. Pero su aplicación cuenta con otros fines, que demuestran su utilidad en el contexto económico globalizado; entre ellos, la OCDE destaca los siguientes:

³⁷ CIAT. El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe. 2012. (en línea) revisado en: <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/2471-ciat-publica-reciente-estudio-itc-giz-ciat-sobre-el-qcontrol-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-america-latina-y-el-caribeq.html>

³⁸ *Ibidem*

“•Proporcionar a los países los medios que requieren para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción llevada a cabo por las empresas multinacionales;

•Proporcionar a las empresas multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión;

• Reducir el riesgo de doble imposición económica;

•Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional; y

•Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país”.³⁹,

Así es como la aplicación normativa de precios de transferencia, le permite a los contribuyentes cancelar su obligación tributaria de conformidad con parámetros preestablecidos y de esta forma obtener mayor seguridad jurídica en la gestión de sus tributos donde operen. Se evita, de esta forma, la doble imposición sobre sus ganancias, pues mediante la aplicación de la normativa de precios de transferencia, se logran determinar los márgenes de ganancia obtenidos en cada órbita fiscal. De igual forma, la aplicación de dichas normas, le facilita a los

³⁹ OCDE. Legislación en Materia de Precios de Transferencia- Propuestas de Enfoque. op cit.

Estados proteger su base imponible, debido a que se impide la transferencia, artificial de ganancias, de una órbita fiscal a otra, mediante el establecimiento de precios ficticios. ¿Pero cómo se da en la práctica la Aplicación de Precios de Transferencia?

Según lo establece el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) *“tres elementos deben combinarse para que una administración tributaria haga una evaluación de los precios de transferencia. Primero, debe darse la transacción, segundo las partes involucradas deben ser relacionadas y tercero deben encontrarse bajo jurisdicciones o regímenes tributarios diferentes”*.⁴⁰ Una vez dados estos tres elementos, la empresas vinculadas deben de actuar mediante el *Principio Arm's Length*, traducido del inglés como Principio de Plena Competencia, Operador Independiente o no Vinculación.

Dicho principio se encuentra delimitado por la OCDE artículo 9 del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE “Modelo OCDE”, y dispone lo siguiente:

“Artículo 9 del Modelo del Convenio Tributario de la OCDE:

Cuando dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una

⁴⁰ CIAT. El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe. (en línea) Op cit.

de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia”⁴¹

De la norma anterior se extrae, que de existir vinculación entre dos empresas la aplicación del emplear el *Principio de Plena Competencia*, permite

“tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas independientes en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. Dado que el criterio de entidad independiente considera a los integrantes de un grupo multinacional como si fueran independientes, la atención se centra en la índole de las operaciones que realizan entre si y en si las condiciones difieren de las que ocurrirían en operaciones no vinculadas comparable (...) De este modo, el artículo 9 permite un ajuste en las condiciones para reflejar aquellas a las que las partes se hubiesen atendido en caso de que la operación se hubiera estructurado de acuerdo a la realidad económica y comercial de quienes negocian en un contexto de plena competencia”⁴²

⁴¹ Hurtado Araneda. Los Métodos de Precios de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE. (en línea) revisado en: <http://www.redalyc.org/pdf/1770/177021501005.pdf> Consultado el 11 de octubre del 2013.

⁴² OCDE. Directrices de la OCDE Aplicable en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. 2010. (en línea) revisado en:

Traduciéndose ello en términos fiscales, en que la base imponible de las empresas relacionadas es calculada, por los precios que resulten de la aplicación del *Principio Arm's Length* y no el por ellas pactado.

Así su aplicación permite establecer un mecanismo para la gestión de los tributos tanto como *“ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y para empresas independientes, que propicia el principio de plena competencia, evita que surjan ventajas o desventajas fiscales, que de otra forma distorsionarían la posición competitiva de cada tipo de entidad. Por lo cual el principio de plena competencia facilita el aumento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de la toma de decisiones”*⁴³.

En conclusión la Aplicación de la Normativa de Precios de Transferencia, tiene implicaciones que van más allá de las fiscales, pues presenta consideraciones comerciales que demuestran la importancia de su puesta en práctica. Sin embargo, la aplicación de los Precios de Transferencia no solo requiere de la utilización del *Principio Arm's Length*. Pues para que este principio establezca los precios a los que las empresas relacionadas se venderían de no haber vinculación, es necesario la realización de los análisis comparativos, entre las

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page1 Consultado el 11 de octubre del 2013.

⁴³ *Ibíd*em

empresas vinculadas y la independiente, así como la aplicación de los distintos métodos para la determinación de los precios.

c) Análisis Comparativo

Con el objetivo aplicar el *Principio de Plena Competencia*, a las relaciones comerciales efectuadas entre empresas vinculadas, les corresponde a los contribuyentes en principio “*esforzarse razonablemente al determinar sus precios de transferencia y comprobar si resultan apropiados a efectos fiscales de conformidad con el principio de plena competencia*”⁴⁴, lo cual se ejecuta al realizar un análisis comparativo de las condiciones económicas acordadas, por parte de las empresas vinculadas, en contraposición a aquellas realizadas por partes independientes o no controladas. Con esta finalidad el análisis comparativo, “*no requiere que la operación independiente sea equivalente a la operación vinculada, pero debe tener una parecido suficiente que permita crear una medida confiable para alcanzar un resultado dentro del Principio de no Vinculación.*”⁴⁵

Dicho análisis comparable se efectúa mediante la valoración de distintos factores que pueden influir en la determinación del precio, del producto o servicio. Estos factores permiten determinar, cuál es el precio o rango de utilidades, que normalmente acuerdan las empresas no vinculadas, para contraponerlo con el precio pactado por las empresas vinculadas. Los factores establecidos dentro de

⁴⁴ Ibídem

⁴⁵ Ibídem

las directrices de la OCDE aplicable en materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, son los siguientes.

a) “Las características de los bienes y servicios. Las diferencias que puedan surgir respecto de las particularidades de los bienes y servicios, tales como características físicas de los bienes, calidad y volumen de venta, entre otros, generan diferencias en sus precios en economías de mercado. Sin embargo, dichas diferencias son más relevantes cuando se utilizan métodos de precios de transferencia que comparan precios de transacciones controladas con transacciones independientes

b) Las funciones realizadas por las partes. Las compensaciones económicas que las partes reciben usualmente reflejan las labores ejecutadas por una empresa (ejemplo diseño, manufactura, ensamblaje, compraventa, investigación, publicidad, etcétera), debiendo tenerse en especial consideración los activos y riesgos asumidos, toda vez que por regla general, una mayor exposición de activos y riesgos lleva consigo una mayor expectativa de retorno.

c) Los términos contractuales de la transacción. Este factor incluye la determinación de cómo las responsabilidades, riesgos y beneficios se dividen entre las partes. En atención a lo anterior, si

las relaciones contractuales entre empresas asociadas son comercialmente razonables, dichos términos deberían ser respetados por la autoridad.

d) Las circunstancias económicas que afectan la operación. Al respecto debe otorgarse especial consideración, entre otros, a la ubicación geográfica del mercado; al tamaño de este; al nivel de competencia existente en el mercado, poder de compra, costos de producción, y otros de similar índole.

e) Las estrategias de negocios. Por ejemplo, una estrategia de penetración de mercado puede justificar una reducción temporal de precios a una parte relacionada para incrementar una participación en el mercado; sin embargo, el contribuyente debe probar que una parte independiente hubiera tomado una estrategia semejante y que la reducción de precios solo se usa por un período razonable”.⁴⁶

Si en la contraposición realizada, entre las operaciones efectuadas por las empresas vinculadas y los factores mencionados, exista una diferencia significativa en el rango de precio pactado por las empresas vinculadas, se establece que hay una violación al *Principio Arm's Length*, por lo que se debe

⁴⁶ Hurtado Araneda. Los Métodos de Precios de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE. Óp. cit

corregir dicha distorsión, y esta se corrige mediante la aplicación de los Métodos de Precios de Transferencia, los cuales se expondrán a continuación.

d) Métodos de Precios de Transferencia

Las directrices de la OCDE Aplicable en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias del 2010 de la OCDE proponen cinco métodos para determinar si el precio cobrado entre partes relacionadas cumple con el *Principio de Plena Competencia*. De estos cinco métodos, tres corresponden a “– El método del precio comparable independiente, Costo más margen y reventa– son denominados tradicionales mientras que los otros dos –División de utilidad y Transaccional de Margen Neto– son denominados transaccionales”⁴⁷.

Para la selección del método, la directrices de la OCDE aplicable en materia de precios de transferencia del 2010 se establece la aplicación del “*best method rule*”⁴⁸ según el cual se debe seleccionar el método que presente el resultado más confiable o más idóneo, basado en los hechos y circunstancias del caso en específico, no existiendo por lo tanto jerarquía en los métodos aplicables. Al respecto la doctrina, citando la denominada directriz de la OCDE reconoce dos elementos esenciales para la determinación del Método:

⁴⁷ OCDE. Directrices de la OCDE Aplicable en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. Op cit.

⁴⁸ Hurtado Araneda. Los Métodos de Precios de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE. Óp. cit

- 1) *el grado de comparabilidad entre la transacción relacionada y la transacción independiente,*
- 2) *la calidad de la información usada en el análisis de compatibilidad.*⁴⁹

Cada una de los métodos contiene características tales, que le permiten ser empelados en distintas circunstancias, determinando la calidad de la información y el grado de comparabilidad, se selecciona el método más adecuado al caso concreto, para determinar, el precio al que las empresas relacionadas se venderían de no existir vinculación. Por lo cual es pertinente que el sujeto pasivo le brinde la mayor cantidad de información de relevancia tributaria, al sujeto activo, para que este, determine cuál método es el más idóneo, para el caso específico.

A continuación se expondrán los distintos métodos reconocidos por la directriz de la OCDE aplicable en materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

1) *"El método del precio comparable independiente*

El Método del precio comparable independiente determina el precio con base en una comparación efectuada entre los bienes o servicios transferidos en una transacción relacionada y los bienes

⁴⁹ *Ibíd.*

*o servicios transferidos en una transacción independiente en circunstancias comparables. Las ventas y servicios comparables incluyen aquellos realizados entre la empresa asociada y un tercero independiente (comparables internos) y ventas realizadas entre dos partes independientes (comparables externos). El factor más relevante para este método es la similitud de los productos por lo que una transacción es comparable a otra si ninguna de las diferencias entre las empresas y transacciones comparadas puede materialmente afectar el precio, o si en caso de existir tales diferencias, puede realizarse ajustes que permitan eliminar los efectos de estas.*⁵⁰

2) El método de la reventa

“El método del precio de reventa parte del precio del producto que se ha comprado a una empresa asociada y que es posteriormente revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces se reduce en un margen bruto adecuado (el “margen del precio de reventa” o “margen de reventa”), determinado con base en los márgenes brutos obtenidos en operaciones no vinculadas y comparables, representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de

⁵⁰ *Ibíd.*

venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado.

El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta los costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio en libre competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas”.⁵¹

3) El método del costo adicionado

“Este método determina el precio arm’s length basándose en los costos incurridos por el proveedor de bienes y servicios en una transacción con una parte relacionada y adiciona un margen de ingreso, de forma tal de reflejar una utilidad razonable considerando las funciones realizadas y las condiciones de mercado. Este método es utilizado principalmente en la producción o manufactura de productos o la provisión de servicios a partes relacionadas.

⁵¹ Hurtado Araneda Hugo. Los Métodos de Precios de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE. Óp. cit.

Los costos considerados para utilizar este método incluyen todos aquellos que sean directos e indirectos pero sin incluir gastos operacionales, conteniendo también los costos incurridos por el comprador de los bienes en nombre o en beneficio del proveedor. Los parámetros comparables principales se basan en transacciones que el proveedor realice con terceros independientes y en transacciones entre partes independientes. En el caso de que en las transacciones comparables se reflejen costos y gastos de una forma distinta que el contribuyente cuyo precio se está revisando, se requiere realizar ajustes, pues de otra forma se podría afectar el cálculo del margen bruto”.

4) Método de márgenes transaccionales de utilidad

“El Método márgenes transaccionales de utilidad determina el precio arm’s length usando un indicador de utilidad neta respecto de una base predeterminada (costos, ventas o activos), utilizando como referencia indicadores obtenidos de transacciones realizadas por el contribuyente con partes independientes (comparables internos) y de transacciones similares celebradas entre partes independientes (comparables externos), otorgando especial importancia a un análisis funcional. Este método es recomendado en el caso en que una de las partes realice el aporte

de los activos únicos (intangibles) para la realización de un negocio, ya que se fundamenta en la aplicación de un indicador de utilidad para una de las partes (la menos compleja). Si ambas partes realizan aportes de activos no únicos, es recomendable utilizar el método de división de utilidades.

Una de las fortalezas de este método radica en que al basarse en el resultado final de la empresa, puede ser aplicado incluso cuando existen diferencias en las funciones realizadas entre una empresa controlada y una empresa independiente del mismo rubro. En efecto, las diferencias en las funciones realizadas normalmente se reflejan en los gastos operacionales de una empresa, las que no son consideradas en otros métodos que se basan en márgenes brutos, como por ejemplo el costo adicionado o de reventa, por lo que el Método márgenes transaccionales de utilidad, puede utilizarse cuando estos métodos no sean procedentes debido a las diferencias en las funciones realizadas”.

5) Método de División de Utilidades

“El Método División de Utilidades es recomendado por la OCDE en el caso de utilización de intangibles únicos ya que las partes buscarán compartir utilidades con base en el aporte de cada una de ellas y la aplicación del método requiere un análisis de las

contribuciones de cada parte, a diferencia de otros métodos que solo se enfocan en la función realizada solo por una de ellas. Este método presenta dos alternativas para alcanzar el precio arm's length: el Método de División de Utilidades (propriadamente tal) y el Método Residual de División de Utilidades. En el caso del Método de División de Utilidades propriadamente tal, se dividen las utilidades totales de la operación, en base a parámetros razonables que hubiesen alcanzado partes independientes en operaciones similares. Una adecuada distribución de utilidades se basará en información comparable (si existe), o bien, considerando el valor de las funciones realizadas por cada empresa con base en los activos usados y riesgos asumidos por cada una.

El método de división de utilidad es ampliamente usado por empresas en el sector financiero, ya que el servicio bancario a empresas multinacionales muchas veces requiere de una combinación de factores económicos y de personal para poder prestar dicho servicios. En estos casos, la división de utilidad se realiza en base a la contribución de cada sociedad del grupo, teniendo en especial consideración el capital "arriesgado" y los servicios de back office o de asistencia realizados en cada jurisdicción.

En el caso del Método Residual de División de Utilidades, la determinación del precio arm's length se realiza en dos etapas. En la primera, se valorizan las contribuciones de las partes que son consideradas "no únicas" en base a las funciones realizadas en la operación analizada. En la segunda, el remanente de utilidad es asignada entre las partes basadas en los hechos y circunstancias de la operación. Otra forma para aplicar el Método Residual de División de Utilidades, consiste en intentar reproducir las condiciones de negociaciones entre partes independientes, por lo que el precio asignado a la contribución "no única" corresponde a la más baja que un proveedor independiente del servicio esté dispuesto a aceptar y la más alta que el recipiente del servicio esté dispuesto a pagar. La diferencia entre estos montos corresponderá a la utilidad residual que las partes deben asignarse de acuerdo a las particularidades de la transacción"⁵².

Estos cinco métodos corresponden a los establecidos por la OCDE, para la determinación de los precios de transferencias, al que las partes vinculada se venderían de no existir dicha relación. Su aplicación no es sencilla ya que requiere de personal altamente calificado por parte de la Administración Tributaria, así como de información tanto de la que brinda el contribuyente, en sus relaciones comerciales, como de bases de datos de donde la Administración y el

⁵² Ibídem.

sujeto pasivo de la obligación tributaria extraigan la información de las operaciones efectuadas, entre empresas no vinculadas para efectuar el análisis de comparabilidad de la forma más idónea.

Si bien tener presente cuales son los métodos avalados por la OCDE, para la aplicación de precios de Transferencia, es importante porque permite profundizar sobre el tema. No lo es menos importante conocer el contexto jurídico a partir del cual se ha desarrollado la aplicación de la metodología de precios de transferencia, en Costa Rica.

CAPÍTULO III:

APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COSTA RICA

En este capítulo se realiza un análisis histórico de la aplicación de la normativa de precios de transferencia en Costa Rica, desde sus inicios mediante una directriz interna hasta la actualidad, donde su aplicación se establece mediante decreto ejecutivo, razón por la cual se profundiza sobre la potestad reglamentaria de los decretos y su conveniencia o no de la regulación de los precios de transferencia mediante esta dinámica.

a) Análisis Histórico de la Aplicación de los Precios de Transferencia en Costa Rica

Es necesidad de cualquier Estado adaptarse al entorno económico, cada vez más globalizado, en el que se desenvuelven sus ciudadanos y contribuyentes, dentro de lo cual se incluye el mejoramiento continuo del marco legal, para la gestión de los impuestos. En el caso costarricense, el aumento de compañías multinacionales que operan desde esta órbita fiscal, vendiendo bienes y servicios a otras empresas relacionadas, ubicadas fuera de sus fronteras, aumentó progresivamente, por lo cual existe la necesidad de adaptar la normativa tributaria, al entorno, en que operan las empresas, ubicadas en las fronteras de Costa Rica.

Esta perfectibilidad, característica del derecho, de evolucionar al entorno social y económico donde se desenvuelve, ha fomentado la regulación de Precios de Transferencia, en Costa Rica, inició en el 2003 mediante la directriz Interpretativa DGT 20-03 de la Dirección General de Tributación. Esta forma de regulación correspondía a una directriz interna de la Administración Tributaria, cuya legalidad fue bastante cuestionada, pues al tratarse de una directriz interna de la Administración Tributaria, se consideró que no podía tener efectos sobre la declaración de la renta de los sujetos pasivos de la obligación. Al respecto el Lic. Luis Chacón indica:

“En el caso de nuestro país, no existen normas jurídicas sobre precios de transferencia (excepto para el caso de los impuestos selectivos de consumo); lo único que existe al respecto es la Directriz Interpretativa de la Dirección General de Tributación No. 20-03 del 10 de junio de 2003, la cual por tratarse de un documento interno dirigido por esa Dirección General a las diferentes Administraciones Tributarias, carece de carácter general y por lo tanto, de conformidad con el artículo 2 del Código Tributario, no constituye una fuente de derecho. Es decir, la referida Directriz Interpretativa carece de valor jurídico, por lo que no podría la Administración Tributaria efectuar ajustes impositivos sobre precios de transferencia con base en tal directriz. (...)

Tampoco puede hacerlo con fundamento en el principio de realidad económica, ya que ello atenta contra los principios de reserva de ley en materia tributaria y de seguridad jurídica. (...) Se desprende de lo anterior, que para que la Administración Tributaria pueda aplicar a un caso concreto reglas sobre precios de transferencia, es necesaria la existencia de normas jurídicas que regulen y delimiten la materia. Al día de hoy, nuestro país no cuenta con normativa sobre la materia, excepto para el caso de los impuestos selectivos de consumo. Por lo tanto, cualquier intento de aplicarlo a través del principio de realidad económica, constituye un abuso en la utilización de tal precepto, que resulta a todas luces ilegal y crea un ambiente de inseguridad jurídica”⁵³

La crítica a la directriz, la cual es la génesis de aplicación de la normativa de Precios de Transferencia en Costa Rica, está fundada en que ésta no es una norma legal que permita la aplicación de Precios de Transferencia, pues al ser una directriz interna, es una norma vinculante únicamente para los funcionarios de la Administración y no para el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En razón de ello los administrados no conocen el alcance de dicha norma, produciéndose inseguridad, a la hora de declarar sus tributos y la inaplicación práctica de la misma, sobre sus declaraciones tributarias.

⁵³ Chacón, Luis. “Administración Tributaria se basa en el principio de realidad económica”. Semanario el Financiero. N°46 del 11 de enero del 2004.

No obstante, la legalidad sobre la eficacia jurídica de la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia mediante la directriz DGT 20-03, fue avalada mediante el voto de la Sala Constitucional N° 4940 del dieciocho de abril del dos mil doce. Donde se estableció que la aplicación de la normativa sobre Precios de Transferencia, era normativa técnica y, por lo tanto, su aplicación era acorde con el ordenamiento, al señalar, la Sala Constitucional:

“Se argumenta que para poder incorporar esas disposiciones de la OCDE resulta necesario cumplir con el procedimiento constitucional de aprobación del Tratado como para tener efectos jurídicos en nuestro país o de una ley que les incorpore (artículos 121 inciso 4), 140 inciso 5) y 10) de la Constitución Política). No obstante lo anterior, nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, especialmente si, como en el caso que nos ocupa, los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley, que es precisamente lo que ocurre en el presente caso. Coincide esta Sala con la Procuraduría General de la República y el Ministro de Hacienda que se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios

generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos” . (El subrayado no es del original)⁵⁴

La Sala Constitucional atribuye a un carácter técnico y, como tal pueden ser empleadas de conformidad con el consenso técnico-científicos sobre ellas creada. Lo cual de conformidad con los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública, permite que aquella normativa de carácter técnico, como la de los precios de transferencia, se encuentre habilitada, aun sin ley.

Sin embargo, la crítica al voto no se hizo esperar, y se argumentó en su contra, la falta de conocimiento sobre la materia, mostrada por los magistrados de la Sala Constitucional, pues solo de esa forma, a juicio de la crítica, permite la aplicación de la normativa de Precios de conformidad con su carácter técnico. Esto debido a la creencia de que la utilización de los Precios de Transferencia solo puede darse mediante la aprobación y promulgación de una ley o la firma de un tratado internacional, que autorice su aplicación.

“A dónde está el error de la Sala IV? El error de la Sala fue principalmente uno: nunca entendió el tema .Resulta evidente que la Sala no estudió a fondo ni investigó sobre precios de transferencia. Suena arriesgado decirlo, pero ello resulta evidente

⁵⁴ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2012-0 4940 de las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce.

*a partir de la lectura del Voto. La Sala considera que la Directriz 20-03 es válida y que, peor aún, la Administración Tributaria puede utilizar las disposiciones de la OCDE de Precios de Transferencia ya que ello no violenta nuestro sistema legal...son simples normas técnicas...y cualquier discusión sobre el tema debe resolverse en la vía de la legalidad. Que grave error. Las normas de precios de transferencia solo pueden regularse vía Ley...no jurisprudencialmente ni mucho menos por medio de una Directriz. Decir lo contrario es desconocer, entre otros, el Principio de Legalidad, el Principio de Capacidad Contribuyente, el de Seguridad Jurídica y el Principio de Materia Privativa de Ley (...) ¿Cómo puede afirmarse que la Directriz 20-03 y las normas de la OCDE son “normas técnicas” cuando lo que hacen es modificar la base imponible que solo puede modificarse por Ley? Al validar la utilización de los Lineamientos de la OCDE en materia de Precios de Transferencia de forma abierta, resulta evidente que la Sala desconoce que dichos lineamientos los deciden un grupo de expertos mundiales nombrados por la OCDE en París, a quienes la Sala ahora les otorga el rango de legisladores costarricenses”.*⁵⁵

⁵⁵ Salto Van der Laat Diego. “La Sala IV se equivoca con los Precios de Transferencia”. (en línea) revisado en: [http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Sala-IV-equivoca-Precios de Transferencia_7_141655865.html](http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Sala-IV-equivoca-Precios_de_Transferencia_7_141655865.html). Consultado el 11 de octubre del 2013

La notoria inconformidad, por parte del comentarista, con lo establecido por la Sala, resalta su consideración de que los Precios de Transferencia son más que simples regulaciones técnicas, son normas que deben estar incorporadas a la legislación nacional únicamente mediante ley, pues de no hacerse de esta forma se violentan distintos principios jurídicos básicos del derecho tributario, principalmente la reserva de ley y la seguridad jurídica. Por estas razones la Sala Constitucional, desconoce de qué se tratan los Precios de Transferencia y el rango normativo con el que deben de ser aplicados.

En igual sentido, pero con distinto enfoque, otra crítica en contra de lo resuelto por la Sala, reconoce la naturaleza técnica de las normas sobre Precios de Transferencia. Sin embargo, crítica la inexistencia de una normativa legal, que obligue al contribuyente a cancelar sus tributos, de forma distinta al valor dado en la transacción, realizada entre empresas vinculadas, por lo cual la normativa de Precios de Transferencias mediante la citada directriz, no cuenta con una norma habilitante que permita su aplicación.

“A mí me parece que la inconstitucionalidad no proviene de la innegable corrección técnica de los lineamientos, sino de que nuestra Ley del impuesto sobre la renta define, como hecho generador, las utilidades de las transacciones como ocurrieron en la realidad, no como debieron ocurrir según un “precio de transferencia” determinado por Tributación. Para que este último

*sustituya al precio real de transacción, es necesario que ello esté permitido en la norma que crea el tributo, cosa que actualmente no sucede*⁵⁶.

La ilegalidad de la directriz, dentro de lo señalado por el comentarista, no se encuentra en el reconocimiento del carácter técnico de la normativa, sino la inexistencia de una regulación con rango de ley, que respalde su aplicación pues los contribuyentes deben gestionar sus obligaciones fiscales de conformidad, con la forma en que se llevan a cabo y no como deberían de ser realizadas.

No obstante, estas consideraciones en contra de los resuelto por la Sala, el voto N° 4940 generó reflexiones favorables, de quienes consideran que la aplicación de dicha directriz, brinda seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que los orienta a gestionar sus obligaciones fiscales, de una forma más próxima a la realidad económica con qué se generan las utilidades de las empresas.

“La Sala ha dejado claramente establecido que la Directriz Interpretativa 20- 03 que abre la puerta a las metodologías desarrolladas por la OCDE, permite que la Administración Tributaria las aplique en Costa Rica como reglas aceptables de la ciencia y la técnica (...) Me parece que la DGT debe ahora aplicar,

⁵⁶ Oreamuno José María. “Sala IV y precios de transferencia”. (en línea) revisado en: http://www.elfinancierocr.com/ef_archivo/2012/julio/29/economia3191890.html. Consultado el 11 de octubre del 2013

*cuando cuestiona transacciones relacionadas, una metodología aceptable para calificarlas y esa metodología, siguiendo la línea de la Sala, debe ser técnicamente aceptable, y ya que la misma DGT fue la que se decantó por asumir las reglas de la OCDE, serán esas las que preferentemente deba aplicar. Y será esa, entonces, la tan ansiada guía para contestarnos cuánto debemos pagar a casa matriz por el servicio dado, y la defensa ante pretensiones de la DGT de aplicar el principio de realidad económica, sin un fundamento técnico. Creo, a diferencia de lo que piensan muchos, que hoy, las reglas están más claras y que promueven la certeza, tan fundamental para el crecimiento de cualquier cosa, especialmente de la inversión”.*⁵⁷

Desde esta perspectiva mediante el voto N° 4940 de la Sala Constitucional, autorizó la aplicación de la normativa técnica, que brinda mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, pues mediante la citada directriz, se establece una guía, que les permite a los sujetos pasivos de la relación tributaria, gestionar de forma educada sus deberes contributivos y alcanza mayor grado de certeza, de cómo valorar tributariamente, los acuerdos establecidos entre empresas vinculadas.

⁵⁷ Villalobos Francisco. “Para confiar en los Precios”. (en línea) revisado en: http://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/preciosdetransferencia-Legales-Tributacion_0_175182496.html. Consultado el 11 de octubre del 2013

Como se infiere de los comentarios anteriores, existen dos visiones antagónicas, sobre la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia, mediante directriz N° 20-03. Por una parte, quien desde el punto de vista, favorable a la directriz, sostiene que la norma interna brinda luz donde hay oscuridad, debido a que cuando se trata de ventas entre empresas relacionadas, debe existir un mecanismo que regule estos acuerdos. Y quienes creen que ley o una norma superior a esta, es la única que puede regular los acuerdos entre sociedades vinculadas. Por lo cual desde esta óptica, para establecer restricciones a los contratos de empresas vinculadas, debe realizarse una normativa superior a la directriz interna.

Sin embargo estas dos visiones, sea favorable o no, y a pesar del reconocimiento técnico y legal que la Sala Constitucional brindó en su voto a la Directriz, la aplicación de las normas de Precios de Transferencia varió, debido a la entrada en vigencia del Decreto Ejecutivo N° 37898-H del trece de septiembre del año dos mil trece.

b) Aplicación de los Precios de Transferencia Mediante el Decreto

Ejecutivo N° 37898-H

Si bien la Sala Constitucional, reconoció el carácter técnico y legal de la aplicación de los Precios de Transferencia mediante el voto N° 4940, la regulación legal de dicha normativa varió, subiendo en grado en la escala normativa, pues pasó de ser una Directriz Interna a un reglamento Ejecutivo el 13

de setiembre del 2013, fecha en salió publicado, en La Gaceta, el Decreto Ejecutivo “N° 37898H Disposiciones sobre Precios de Transferencia”⁵⁸. Norma legal la cual establece mejoras, respecto a la regulación de los Precios de Transferencia que la anterior directriz interna, pues amplía las regulaciones sobre precios de transferencia.

“La Directriz no incluyó un desarrollo explícito de los temas que de suyo van implícitos en este enfoque de los precios de transferencia a la luz de la experiencia internacional y, en particular, de los lineamientos al respecto de la OCDE. En particular, lo relacionado con la definición de que se entiende por partes relacionadas, el tipo de análisis que se requiere –funcional y de comparabilidad- y los métodos técnicos para verificar si el precio es o no de libre competencia.

Estas carencias vienen a ser llenadas por el nuevo Reglamento, que incluye:

Reglas para identificar partes vinculadas

Introducción métodos OCDE y el sexto método (bienes con cotización internacional).

⁵⁸ Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica “Decreto N° 37898-H” (en línea) revisado en: http://www.gaceta.go.cr/pub/2013/09/13/COMP_13_09_2013.pdf Consultado el 11 de enero del 2014.

La necesidad de valorar las transacciones entre partes relacionadas con base en un análisis funcional y de comparabilidad.

Obligaciones de documentación (estudios de precios de transferencia), que deberán ser especificados y desarrollados por Resolución General a emitirse en los próximos días.

Acuerdos Previos de Precios de Transferencia que pueden suscribir Administración Tributaria, para garantizar seguridad jurídica”.⁵⁹

La nueva regulación plantea un mejoramiento respecto a la directriz, ya que permite establecer acuerdos previos con la Administración Tributaria, para determinar el precio que las empresas relacionadas deberán trasladar a sus bienes o servicios; el determinar que son empresas correspondidas, introduce los métodos de OCDE, entre otras. Sumado a ello el alcance general con el que cuentan los decretos del Poder Ejecutivo y su publicación, mejora de forma considerable, la aplicación de las normas de Precios de Transferencia, pues estas pasan de ser una normativa interna de los funcionarios de la Administración Tributaria, a normas de orden público y acatamiento obligatorio.

⁵⁹ Navas Torrealba Adrián. “Nuevo Reglamento de Precios de Transferencia: implicaciones y antecedentes” Revista el Contador al Día. N°64 setiembre del 2013. pp10-15

Sin embargo, aunque la regulación por decreto de la normativa de Precios de Transferencia implica un avance respecto a la establecida por normativa interna, al igual como aconteció con la directriz, su aplicación, también presenta inconsistencias, o una separación al bloque de legalidad:

*“La norma reglamentaria no es suficiente. Los precios de transferencia afectan la base imponible, por lo que –en respeto al artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios- esta materia debe regularse vía Ley. Entendemos que la opción reglamentaria busca otorgar certeza y seguridad jurídica, pero debe ser solo un paso temporal y no definitivo”.*⁶⁰

En igual sentido el Dr. Adrián Torrealba indica que la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia, puede generar una transgresión al Principio de Reserva de Ley

“Hay sólidos argumentos para entender que un Reglamento de Precios de Transferencia, sin una Ley regulatoria del tema, debería considerarse como transgresor de la reserva de ley en materia tributaria. En esencia, porque la normativa de precios de transferencia introduce una regla de valoración de la base

⁶⁰ Salto Van der Laat Diego. “Finalmente...hoy se publicó el nuevo Decreto de Precios de Transferencia” (en línea) revisado en: http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Precios_de_Transferencia-Costa_Rica_7_372632734.html. Consultado el 11 de octubre del 2013

*imponible y ésta constituye un elemento reservado a la ley, como resulta del artículo 5 del Código Tributario”.*⁶¹

Precisando los comentarios, se señala la inconsistencia de la aplicación reglamentaria de los Precios de Transferencias, con el artículo 5 inciso a) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual establece que “*solo la ley puede definir la base de cálculo de un tributo*”⁶², pues al aplicar del citado reglamento, se modifica el precio con el cual se vende o compra un producto o servicio, lo cual implica que el sujeto, en última instancia, tenga un aumento o disminución en el margen de ganancias, sobre el cual debe de ser calculado y cancelado el tributo. Por lo tanto, la aplicación reglamentaria genera una violación al Principio de Reserva Legal en materia tributaria, ya que por esta vía se obtiene modificación de la base de cálculo del tributo.

Si bien el Dr. Torrealba Navas advierte inconsistencias entre el reglamento y el artículo 5 del Código Tributarios, concluye que este no es violatorio al marco jurídico, pues parte que la Sala Constitucional, en el voto 4940 del 2012 avaló la directriz interna DGT 20-03. Por lo tanto, la utilización del decreto se encuentra también garantizada pues constituye fuente de mayor jerarquía a la directriz y estando legitimada esta última, el reglamento también lo hace.

⁶¹ Navas Torrealba Adrián. “Nuevo Reglamento de Precios de Transferencia: implicaciones y antecedentes” op cit. pp10-15.

⁶² “Código de Normas y Procedimientos Tributarios” Ed Investigaciones Jurídicas S.A. San José (2014).p 11

“Sin embargo, ya la Sala Constitucional avaló que no existía esta transgresión ni siquiera cuando la regulación estaba al nivel de una simple Directriz interpretativa. Confirmó así que el fundamento legal está en el artículo 8 del Código Tributario (realidad económica)”⁶³.

Según lo señala el Dr. Torrealba, si la Sala Constitucional avaló la aplicación de los Precios de Transferencia, mediante una directriz interna, su positivización por decreto no quebranta el marco jurídico. Pues, el artículo 8 del Código Tributario, donde se encuentra el denominado Principio de Realidad Económica, es norma habilitante que la Administración Tributaria pueda aplicar la normativa de Precios de Transferencia, por decreto. Por esta razón, sustenta el jurisconsulto, que la aplicación del reglamento permite de forma adecuada, la positivización normativa de Precios de Transferencia, dentro del marco jurídico costarricense.

En conclusión la aplicación actual de los Precios de Transferencia se realiza en Costa Rica mediante decreto, presentándose dos visiones, sobre dicha forma de regulación. Por una parte quienes apoyan la consistencia legal del reglamento con la ley y los que consideran a este como un instrumento temporal y deficiente, pues no existe ley de referencia alguna que habilite a la Administración a instituir la aplicación normativa de los Precios de Transferencias, mediante decreto u otra forma, distinta a la ley.

⁶³ Navas Torrealba Adrián. “Nuevo Reglamento de Precios de Transferencia: implicaciones y antecedentes” op cit. pp10-15.

c) Potestad reglamentaria de la normativa técnica del Poder Ejecutivo

Para iniciar el análisis referente a la legalidad del decreto ejecutivo “N° 37898H *Disposiciones sobre Precios de Transferencia*”⁶⁴, se debe indagar sobre la potestad con la que cuenta el Poder Ejecutivo de Reglamentar las leyes, la cual es entendida por la dogmática jurídica como “*la consecuencia de las competencias que el ordenamiento jurídico concede a la Administración*”⁶⁵, permitiéndole dictar “*actos unilaterales de voluntad que establecen normas jurídicas generales y obligatorias*”⁶⁶. Consecuentemente en nuestro ordenamiento jurídico, dicha competencia ejecutiva es ejercida de forma conjunta por el Presidente de la República con el ministro del ramo y se encuentra enmarcada, dentro del artículo 140 dos incisos tres y dieciocho de la Carta Magna.

“Artículo 140.- Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al Presidente y al respectivo Ministro de Gobierno:

3) Sancionar y promulgar las leyes, reglamentarlas, ejecutarlas y velar por su exacto cumplimiento;(...)

⁶⁴ Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica “Decreto N° 37898-H” op cit.

⁶⁵ Fallas Garrido Fernando. “Tratado de Derecho Administrativo” Tomo I. Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid (1982). p.290

⁶⁶ Escola Héctor Jorge. “Compendio de Derecho Administrativo” Tomo I. Ed Depalma. Buenos Aires. (1984).p 203

*18) Darse el Reglamento que convenga para el régimen interior de sus despachos, y expedir los demás reglamentos y ordenanzas necesarios para la pronta ejecución de las leyes*⁶⁷

Esta potestad propia del Poder Ejecutivo, conferida por el constituyente, le permite al Poder Ejecutivo establecer regulaciones de alcance general, siempre subordinada a las disposiciones legales. Pues la potestad reglamentaria, tiene como función complementar la normativa con rango de ley, no pudiendo ser asimilada a la función propia del Poder Legislativo, ya que ambas son distintas

*“existe una diferencia no solo de contenido sino también de jerarquía, de validez, de estructura. Ambas son normativas, pero mientras la normativa legislativa es preeminente y autónoma, no reconociendo otro límite que la Constitución, la normativa reglamentaria es subordinada y restringida. En cuanto a su contenido la normativa legislativa abarca, prácticamente todas las gamas de posibilidades normativas, mientras que la norma reglamentaria es absolutamente limitada al campo de acción que le es propio*⁶⁸

Dentro del ordenamiento jurídico tributario, dicha subordinación, del reglamento a la ley, se encuentra presente en las fuentes jurídicas del derecho tributario.

⁶⁷ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p196-204.

⁶⁸ Escola Héctor Jorge. “Compendio de Derecho Administrativo” op cit p 20

Estas emanan y se encuentra delimitado en dos artículos del Código de Normas y Procedimientos, en específico en los artículos dos y el ciento sesenta y ocho, que se señalan a continuación.

Artículo 2º.- Fuentes del Derecho Tributario. Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica:

- a) Las disposiciones constitucionales;*
- b) Los tratados internacionales;*
- c) Las leyes; y*
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto*

Artículo 168.- Fuentes del ordenamiento jurídico tributario

Las fuentes del ordenamiento jurídico tributario se sujetarán al mismo orden dispuesto en la Ley General de la Administración Pública.

Las resoluciones y las directrices generales de la Administración Tributaria serán de carácter interpretativos de las leyes y los reglamentos, pero no podrán ser innovativas de situaciones jurídicas objetivas. Las citadas resoluciones y directrices deberán ajustarse a las fuentes primarias, y no podrán suplir los

*reglamentos que en esta materia únicamente el Poder Ejecutivo puede dictarlos, de conformidad con el artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política.*⁶⁹

La referencia hecha por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su inciso 168, a la Ley General de la Administración Pública obliga a señalar su artículo 6 de dicho cuerpo legal.

“Artículo 6º.-

1. La jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo se sujetará al siguiente orden:

a) La Constitución Política;

b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad Centroamericana;

c) Las leyes y los demás actos con valor de ley;

d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes, los de los otros Supremos Poderes en la materia de su competencia;

e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y

⁶⁹ “Código de Normas y Procedimientos Tributarios” op cit. pp 11-126

f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas.

2. Los reglamentos autónomos del Poder Ejecutivo y los de los entes descentralizados están subordinados entre sí dentro de sus respectivos campos de vigencia.

*3. En lo no dispuesto expresamente, los reglamentos estarán sujetos a las reglas y principios que regulan los actos administrativos”.*⁷⁰

Sea mediante el Código Tributario, o de forma análoga, la Ley General de la Administración Pública, la potestad del Ejecutivo de emitir decretos como fuente del ordenamiento jurídico, se encuentra subordinada a la normativa de rango superior, que corresponde a la ley, tratados internacionales y la Constitución. Pero con preminencia sobre otro tipo de normativa, de grado inferior como por ejemplo las directrices.

Dentro de la doctrina existe apoyo y oposición, a la facultad del Poder Ejecutivo de reglamentar las leyes mediante decretos. Quienes la objetan consideran que el establecimiento de reglamentos, violenta el espíritu de la ley, ya que estas disposiciones del Poder Ejecutivo normalmente van más allá de lo que la ley

⁷⁰ Quirós Coronado R. Ley General de la Administración Pública, concordada y anotada, con el debate legislativo y la jurisprudencia constitucional. Ed ASELEX S.A. San José (1996) p.22

autoriza, por lo que solo deben de promulgarse reglamentos, donde la ley expresamente lo permite:

“Hemos dicho muchas veces que, respecto a los elementos esenciales del tributo ya regulados por la Ley, el mejor reglamento es el que no existe, Pues respecto a ello, y salvo llamada expresa de la propia norma legal, el reglamento nada puede decir, nada puede aclarar, precisar o interpretar, pues ya es sabido que toda interpretación llevada a cabo a través de una norma reglamentaria encierra una cierta voluntad innovadora. La norma reglamentaria que regula sin haber sido llamada por ella, la norma legal que delimita, por ejemplo, el hecho imponible de un tributo o bien es inútil porque se limite a repetir el texto de la Ley o bien es nula por decir algo distinto a lo que la Ley ha dicho”⁷¹.(el subrayado no es al original)

Con la misma visión contraria a la reglamentación de las leyes, Sáenz de Bujanda manifiesta.

“La Administración pública puede actuar arbitrariamente, sin necesidad de violentar los esquemas formales que marcan la ley, cuando en el ejercicio de su potestad reglamentaria crea normas

⁷¹ Ferreiro Lapatza José. “Curso de Derecho Financiero Español”. Ed Marcial Pons. Madrid (1997).p 50

jurídicas que por su naturaleza, su contenido, sus fines o sus efectos entran en pugna con tales principios y, concretamente cuando a través de esa función normativa trata de organizar la vida social con arreglo a pautas o criterios que solo a la comunidad le incumben señalar y no a los órganos de la Administración, que son tan solo una pieza, subalterna en el seno de la organización política”⁷²

La inconformidad, hacia la potestad del Ejecutivo de establecer normas que vengan a reglamentar las leyes, recae en la consideración que estas regulaciones pueden abarcar más de lo permitido por la ley, generando acciones arbitrarias en la gestión de los tributos. Pero para quienes la promueven, esta potestad del Poder Ejecutivo, permite el desarrollo de distinta normativa que escapa a la capacidad reguladora del legislador. Tal como lo señala la doctrina:

- 1) *“La composición política y no técnica de las Cámaras legislativas que determinan que estas no sean idóneas, para la confección de reglamentos.*
- 2) *La gran movilidad de las normas administrativas, que exige que estas no tengan el rango formal que la ley comporta, lo que facilita su derogación y sustitución por otras.*

⁷² Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo III. op cit. p302

- 3) *La amplia esfera discrecionalidad del Poder Ejecutivo, que determina la conveniencia de que la propia Administración se auto limite dictando reglamentos.*
- 4) *La oportunidad de atribuir determinadas materias al Poder Ejecutivo para que las reglamente, supuesto que el legislador no puede preverlo todo”.⁷³*

Siguiendo esa misma línea el autor Entrena Cuesta coincide en la necesidad de la existencia de la potestad reglamentaria de las leyes; partiendo desde un análisis histórico, lógico y jurídico:

- 1) *“Fundamento histórico. El fundamento histórico de la potestad reglamentaria de la Administración se sienta, según sabemos en el carácter residuario de ésta: El intento de dividir las distintas funciones antes concentradas en el monarca entre diversos complejos orgánicos- poderes- no se llevó a la práctica hasta sus últimas consecuencias, sino que restó en manos del poder ejecutivo y, más concretamente en manos de la Administración, a las que se le pretendía atribuir el papel de simple ejecutora de la ley, un residuo de funciones jurisdiccionales y funciones legislativas.*

⁷³ Garrido Fernando. “Tratado de Derecho Administrativo” op cit p.2 1.

- 2) *Fundamento Lógico- Desde el punto de vista lógico la potestad reglamentaria se explica por la imposibilidad de que el poder legislativo pueda prever todas las contingencias que hayan de surgir en la ejecución de las leyes, e incluso las diversas situaciones en que la Administración puede encontrarse. Imposibilidad tanto mayor en nuestros días, dada la multiplicidad de tareas desplegadas por la Administración. De esta forma parece aconsejable que la Administración pueda desarrollar una Ley (reglamentos ejecutivos) o regular situaciones no previstas en por Leyes formales, siempre que no se vulnere otras normas del ordenamiento jurídico.*
- 3) *Fundamento Jurídico - En todo caso, lo que más interesa es el fundamento jurídico de la potestad reglamentaria, pues de nada sirve lo expuesto en los dos anteriores apartados si el Derecho positivo no facultase a la Administración, de forma explícita o implícita para que dictase reglamentos. Y es aquí precisamente, en el ordenamiento jurídico positivo, donde se encuentra la respuesta a la cuestión que examinamos, desde el punto de vista ahora contemplado; pues unas veces de forma directo y otras indirectamente, en numerosas ocasiones el Derecho positivo atribuye a la Administración la potestad de*

vincular mediante sus actos con carácter general e infinitivamente a los administrados”⁷⁴

Se observa de lo establecido por la doctrina, que el fundamento de la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo, tiene como objetivo regular los elementos no previstos por el legislador, dando cierta flexibilidad normativa a la legislación, pues permite de una forma más expedita su modificación. A la vez, cuenta con una raíz histórica y autolimita la discrecionalidad de la Administración bajo estándares técnicos, los cuales son vinculantes tanto para el sujeto activo como para los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Con fundamento en lo anterior, la potestad reglamentaria en el Derecho Tributario, mejora la gestión de los tributos, pues facilita, el establecer normativa de carácter técnico. Esta normativa, por dicha particularidad y por evolución constante a la que está sometida, no debe de ser regulada por el legislador pues podría fosilizarse. ¿Pero qué es normativa de carácter técnico, a la cual la Normativa de Precios de Transferencia pertenece?

La comprensión de concepto de normativa de técnica, es relevante dentro del derecho tributario, pues permite definir cuáles son aquellos elementos que se pueden regular por normativa que difiera a la promulgada por el legislador. Para entender que se es lo que corresponde a normativa técnica, el prestigioso jurista costarricense Dr. Eduardo Ortiz Ortiz, ilustra sobre ella.

⁷⁴ Entrena Cuesta R. “Curso de Derecho Administrativo” Ed Tecnos. Madrid 1 6 . p. 4

“El principio general de que la elección de medios técnicos es materia de apreciación discrecional, naturalmente dentro de los límites racionales que impiden el empirismo. (...) Una vez escogido el medio, su empleo está y debe de estar determinado exactamente por las reglas de la técnica correspondientes y no puede ser discrecional. De este modo, si se elige un trazado para una carretera es necesario ajustarse a las reglas de la ingeniería para hacer que el mismo sea el más cómodo y seguro posible. La Administración en otras palabras no tiene potestad para construir malas carreteras.

La técnica, entendida como conjunto de conocimientos exactos aplicables a procesos de acaecimiento necesarios según las leyes de la casualidad, excluye la discrecionalidad siempre que sus reglas, no el criterio de la Administración, deban guiar la conducta administrativa en forma determinante. La Administración, carece de la potestad de hacer empíricamente lo que debe de hacer técnicamente.

Esa técnica está incorporada a los mandatos de ley y debe tenerse por cierto que la misma remite a esta última. La exactitud de las reglas técnicas y la naturaleza causal de los objetos a que se aplica, equivalen a una regulación legal minuciosa del caso

*administrativo, incompatible con la discrecionalidad*⁷⁵. (El subrayado no es del origina)

De lo señalado por el Doctor. Ortiz, se extrae que la normativa técnica es un conjunto de conocimientos acumulados, en una materia específica, los cuales tienen como objetivo guiar el actuar de la Administración, la cual bajo estos estándares, elimina la discrecionalidad y el empirismo, pues introduce regulaciones técnico-normativas que le permiten mejorar su gestión. Por ello la reglamentación de normativa técnica es un instrumento que facilita el cumplimiento de fines, objetivos y metas de la Administración Tributaria, ya que su aplicación elimina las ineficiencias o lagunas del legislador, al introducir conocimientos y estándares que promuevan la eficiencia y eficacia, con la que ha de cumplir toda buena gestión administrativa y de los tributos.

Sin embargo, la escogencia que se realice de la normativa técnica, es siempre un acto discrecional de la Administración, delimitado por la autorización de una norma habilitante, para establecer la validez y eficacia de un reglamento e impedir la arbitrariedad en su aplicación, se requiere su adhesión a la normativa superior, tal como lo ha manifestado la Sala Constitucional al analizar la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo:

⁷⁵ Ortiz Ortiz Eduardo. "Tesis de Derecho Administrativo" Tomo I. Ed Dike. San José 2002 . p 2

*“la particularidad del reglamento es precisamente el ser una norma secundaria y complementaria, a la vez, de la ley cuya esencia es su carácter soberano (sólo limitada por la propia Constitución), en la creación del Derecho. Como bien lo resalta la más calificada doctrina del Derecho Administrativo, la sumisión del reglamento a la ley es absoluta, en varios sentidos: no se produce más que en los ámbitos que la ley le deja, no puede intentar dejar sin efecto los preceptos legales o contradecirlos, no puede suplir a la ley produciendo un determinado efecto no querido por el legislador o regular un cierto contenido no contemplado en la norma que se reglamenta”.*⁷⁶ (El subrayado no es al original)

La potestad reguladora del Poder Ejecutivo debe enmarcarse dentro de los efectos pretendidos por el legislador, para así evitar la arbitrariedad. En el caso de la regulación a las transacciones efectuadas entre empresas vinculadas ¿cuál es normativa habilitante que faculta su reglamentación?

D) Principio de Realidad Económica, ¿la mejor regulación para la normativa de Precios de Transferencia

En el caso de la aplicación de la normativa del Decreto Ejecutivo N° 37898-H, se establece como normas habilitantes, lo dispuesto en los artículos “8 y 12 del

⁷⁶ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-01809 de las catorce horas con cincuenta y ocho minutos del quince de febrero del dos mil seis

*Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971*⁷⁷. Artículos los cuales contienen el denominado Principio de Realidad Económica, que es entendido como

“un método interpretativo de las normas tributarias que permite asignar a los hechos, para efectos tributarios, un significado acorde con la realidad económica, aun cuando eso implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en su relaciones, cuando estas no atiendan a realidad que la norma tributaria quiso gravar. Lo anterior con el fin de corregir situaciones anómalas creadas de forma artificial por los contribuyentes, con el único fin de eludir sus obligaciones con el fisco”.⁷⁸

Continuando esta misma línea, la Jurisprudencia de la Sala Primera, ha analizado el Principio de Realidad Económica y de forma reiterada ha sostenido:

“Dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse

⁷⁷Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica “Decreto N° 37898-H” op cit.

⁷⁸ Rodríguez Sandí Lizbeth. *“Principio de Realidad Económica: su aplicación en los ajustes por precios de transferencia”*. Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de Costa Rica.(2008) p. 46

en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo. Para tal objeto el Fisco cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, cuyo ejercicio, en caso de determinar que las medidas del contribuyente se direccionan en el fondo a reducir la base imponible del impuesto, le permiten hacer un traslado de cargos tributarios, que da inicio a un procedimiento para reajustar la base de cálculo y la tarifa del gravamen. Sobre este principio de realidad económica, esta Sala ha indicado: "Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aun cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de

*convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato (...). Se trata de normas jurídicas que permiten desentrañar la verdad real inmersa en las formas jurídicas que surten su eficacia en la esfera tributaria, a fin de salvaguardar el deber de contribuir con las cargas públicas y la igualdad impositiva. Estos mecanismos de defensa legal presuponen un sistema de presunción que faculta a la Administración Tributaria a interpretar de modo adecuado las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que se pretende ocultar”.*⁷⁹ (El subrayado no es al original)

Partiendo de las definiciones anteriores se entiende al Principio de Realidad Económica, como una norma destinada a permitir la gestión de los tributos de forma más acorde con la voluntad del legislador, correspondiente al deber de los

⁷⁹. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Resolución N° 000825-F-S1-2006 San José, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de octubre del dos mil seis. Y en el mismo sentido ver Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Resolución N° 000852-F-S1-2006 San José, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de octubre del dos mil seis

ciudadanos de “*contribuir para los gastos públicos*”⁸⁰, e impedir que la elusión fiscal de los contribuyente, mediante la correcta valoración de los alcances fiscales de los convenios o contratos.

Ahora bien, si dentro del derecho tributario el Principio de Realidad Económica es un mecanismo que establece, para efectos fiscales, una valoración de los contratos o convenios privados de los contribuyentes, para interpretar la realidad económica que los contribuyentes pretenden ocultar . ¿Por qué es necesaria la normativa de los Precios de Transferencia, a la luz este principio?

Dentro de las distintas razones por las cuales se destaca la importancia de establecer la normativa de Precios de Transferencia, se encuentra la necesidad de la Administración Tributaria, de contar con mecanismos que refuercen los controles para la adecuada gestión impositiva, en específico la protección de la base imponible. Lo cual ya ha sido analizado por la Sala Constitucional, quien ha resaltado la constitucionalidad de regulaciones vía decreto que vienen a proteger la base gravable. En el voto 2004-05015 de la Sala Constitucional, ante la consulta de inconstitucionalidad contra el penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 Reglamento al Impuesto sobre la Renta, Decreto 18445-H, determinó que dicho inciso no era violatorio al Principio de Reserva del Ley, ya que es un medio que refuerza los controles del Sujeto Activo en la gestión de los tributos, al señalar:

⁸⁰ Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] op cit. p 28.

“El penúltimo párrafo del inciso i) del artículo 12 del Decreto 18445-H lo que hace es agregar que las pérdidas diferidas –para ser deducidas- deben haber sido contabilizadas en el período en el que ocurrieron. Lo anterior no modifica en nada la base impositiva del tributo en cuestión, sino que tan solo refuerza los controles de la Administración Tributaria a efecto de evitar que a un contribuyente le sean deducidas pérdidas inexistentes u ocurridas en un período distinto de los que la norma en cuestión permite”⁸¹.

Esto implica que la Administración Tributaria tiene la potestad de reforzar los controles, para evitar que los contribuyentes tengan un beneficio patrimonial en contra del fisco, mediante la emisión de decreto. Dicho esto y aplicada en el contexto del *Decreto N° 37898H Disposiciones sobre Precios de Transferencia*, esta normativa viene a ser un medio por el cual el Sujeto Activo de la obligación tributaria refuerza los controles en la aplicación del Principio de Realidad Económica, al permitirle a la Administración Tributaria, establecer mecanismos técnicos, con los cuales regular las relaciones comerciales efectuadas entre empresas relacionadas, a efectos de evitar la elusión tributaria.

Sumado a anterior y en la misma línea, de protección a la base imponible del tributo, la Sala Constitucional ha reconocido la legalidad de establecer mediante

⁸¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2004-05015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro.

reglamento, la normativa que modifica la base imponible del tributo, con la finalidad de garantizar la adecuada gestión del tributo, cuando se analizó la aplicación por parte de la Administración Tributaria del “*Black Book*” el cual es un manual con el cual se determina el precio de un vehículo:

“Es decir, que a fin de protegerse de la evasión fiscal producto de la subfacturación de mercancías, la Administración tributaria puede hacer uso de instrumentos objetivos que determinen con la mayor exactitud posible el valor real de los bienes. En este caso, la determinación del valor real de los vehículos usados no quiso ser dejado por el legislador material en manos de la buena fe de las partes, quienes en un documento privado bien podrían consignar un valor menor al verdaderamente pagado por el automotor. Para evitar que se abusara del derecho a la importación de vehículos, el Poder Ejecutivo consideró necesario emplear la citada publicación como referencia del valor real del bien en cuestión. El “Black Book” contiene el promedio de los precios por los cuales son subastados los automotores en el sudeste de los Estados Unidos de América, principal proveedor de este tipo de bienes a Costa Rica. De hecho, las mismas normas impugnadas permiten el empleo de otras guías, cuya seriedad será analizada por la Administración Tributaria, a fin de determinar si procede su uso. Estas

publicaciones alternativas podrían ofrecer un marco más preciso del valor de los vehículos en otras regiones de los Estados Unidos, en otros países e incluso en la misma área abarcada por el "Black Book". Los artículos 2 y 3 del Decreto 27646, al remitir para el cálculo del valor CIF y el valor de aduana de los vehículos usados al "Black Book", no establecen parámetros arbitrarios para la fijación de la base imponible de los tributos allí mencionados. Al contrario, tal remisión constituye un medio lícito empleado por la Administración para evitar la comisión de fraudes al Fisco, razón por la cual en cuanto a este extremo la presente acción deberá ser declarada sin lugar".⁸²

De lo establecido por la Sala Constitucional, se desprende que el establecimiento de parámetros objetivos vía reglamento, constituye un medio lícito a fin de evitar la subfacturación de las mercancías. Si bien modifica la base gravable del tributo, su aplicación no es arbitraria, ya permite la protección de la base imponible de forma objetiva, mediante parámetros preestablecidos que permiten consignar el valor del bien. Por lo cual se infiere que la adecuada gestión de los tributos, requiere de reglamentaciones, para impedir que los convenios sufridos entre los particulares, sean empleados se forma abusiva para lograr un fin contrario al deber contributivo.

⁸² Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2001-00853 de las quince horas con nueve minutos del treinta y uno de noviembre de dos mil uno.

Si se aplica lo resuelto por la Sala Constitucional, al contexto del Decreto N° 37898H Disposiciones sobre Precios de Transferencia, se deduce que si bien la normativa de Precios de Transferencia, modifica la base imponible del contribuyente, su aplicación constituye un medio lícito, pues permite evitar la elusión fiscal de los contribuyentes, al establecer de forma técnica y objetiva el valor de los bienes, productos o servicios, al de mercado y que no sean los contribuyentes quienes determine dicho valor con el objetivo de eludir sus obligaciones fiscales. Por lo cual el impuesto finalmente cancelado por el contribuyente no está calculado, bajo parámetros arbitrarios, ejercidos por la Administración Tributaria, ni por precios ficticios establecidos por el sujeto pasivo, sino que se encuentra calculado en relación a parámetros objetivos que permiten la cancelación del impuesto de conformidad con el ordenamiento jurídico, pues la normativa de precios de transferencia, simplemente refuerza al Principio de Realidad Económica.

Sumado a la necesidad de la Administración de establecer parámetros objetivos que refuercen la gestión de los tributos, el Decreto Ejecutivo N° 37898-H dentro del ordenamiento jurídico, brinda mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, en especial a aquellos pertenecientes al mismo grupo económico. En las tres dimensiones que la doctrina, establece respecto la seguridad jurídica:

“La seguridad jurídica tiene tres dimensiones:

Conocimiento y certeza del derecho positivo.

Confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general.

Previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros”⁸³

Dentro de las razones por las cuales el Reglamento de Precios de Transferencia, brinda seguridad, es por su promulgación, en el diario oficial la *Gaceta*, pues con ello se brinda publicidad frente a los contribuyentes sobre la normativa de Precios de Transferencia y los alcances que la misma tiene. Tal como lo reconoce el Ministerio de Hacienda *“Mejoras legales recientes obligan a que la reglamentación de las leyes tributarias, así como la emisión de directrices y cualquier normativa de carácter general que emita la Administración Tributaria, se divulguen como paso previo a su emisión definitiva y entrada en vigencia. Esto abre un espacio para que los ciudadanos en general se puedan pronunciar sobre sus efectos y alcances, mejorando a seguridad jurídica en todas sus dimensiones. Este es el proceso que se siguió para la emisión del Reglamento de Precios de Transferencia y el Reglamento de Procedimiento Tributario”.⁸⁴ (El subrayado no es al origina)*

⁸³ Fajardo Salas, Gonzalo. “Principios Constitucionales de la Tributación”. Ed Juricentro S.A. San José. (2005). p152

⁸⁴ Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica. “En Ruta hacia la Consolidación Fiscal” Impresión Institucional. San José (2013). p 15 1

A lo interno de la seguridad jurídica, el Decreto N° 37898H, le permite a los contribuyentes, tener previsibilidad, sobre la discrecionalidad con la cual la Administración Tributaria interpreta el Principio de Realidad Económica y los efectos tributarios que tienen los contratos surgidos entre las empresas relacionadas, pues mediante su publicación los contribuyentes, conocen cuales son los medios técnicos valorados por la Administración así como los convenios entre empresas relacionadas y hasta donde llegan sus competencias.

Además la propia normativa legal tributaria, señala la necesidad de establecer regulaciones técnicas para la tributación de los contribuyentes. Pues el Código Tributario reconoce la necesidad del Estado de sancionar normativa de carácter técnico, tal como lo señala el artículo 167.

“Artículo 167.- Principios generales tributarios

Por medio de la tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera significativa, el ejercicio de un derecho o la libertad fundamental tutelados por la Constitución Política.

La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, neutralidad, proporcionalidad y eficacia. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y las garantías de los

contribuyentes establecidos en el presente título. En las materias que corresponda, se adoptarán técnicas modernas, tales como gestión de riesgo y controles basados en auditorías, así como el mayor aprovechamiento de la tecnología de la información, la simplificación y la armonización de los procedimientos.

*Los citados principios deberán ser interpretados en consideración a criterios de razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, no discriminación y equidad”.*⁸⁵ (El subrayado no es al original)

De la lectura del texto legal se extrae, que es voluntad del legislador, direccionar la gestión de los tributos apegada; a los derechos del contribuyente, los principios constitucionales que integran la materia impositiva y la creación de normativa técnica en las materias que lo ameriten. Esto implica que el establecimiento de técnicas normativas como los Precios de Transferencia, son reconocidos por el legislador como necesarias, para la adecuada tributación de los contribuyentes. Por lo tanto si se desea realizar la gestión de los tributos de forma apegada a los principios constitucionales que integran la materia impositiva, se debe utilizar la normativa de Precios de Transferencias, pues permite la tributación de los contribuyentes, de conformidad con los principios constitucionales reformulados a la materia tributaria y evitar así que el silencio del

⁸⁵ “Código de Normas y Procedimientos Tributarios” op cit .p 114

legislador, sea el medio empleado por los contribuyentes, para atentar contra tales principios.

En síntesis la aplicación del Decreto N° 37898H, permite el establecimiento de una normativa técnica, que viene a reforzar los controles de la Administración Tributaria, a fin de evitar la elusión tributaria. Delimitando la discrecionalidad de la Administración a la hora de interpretar el principio de Realidad Económica y permitiéndoles a los contribuyentes tener conocimiento y previsibilidad de los efectos que dicha normativa contiene.

CONCLUSIONES

En un Estado Republicano donde todos los individuos son tratados por igual en derechos y obligaciones, el deber de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos implica a la generalidad de la Nación, haciendo imposible la existencia de un derecho a eludir su cumplimiento. Todo lo contrario, el ordenamiento jurídico ha establecido mediante los impuestos una obligación a todos los ciudadanos, con la finalidad de que contribuyan de forma proporcional a su capacidad contributiva, a solventar los gastos del Estado. Lo cual imprime dentro del sistema republicano de gobierno, una lógica de gestión contributiva equitativa, solidaria y afín al bienestar de la sociedad.

Pero esta lógica, se ha visto afectada por una nueva realidad, que abarca el entorno económico en que se gestionan los tributos, denominada globalización, la cual permite que las empresas que funcional desde distintas órbitas fiscales, trasladar mediante precios de transferencia, ganancias a otros países con fiscalidad reducida, para lograr un mayor rédito económico en contra de su deber contributivo. Hecho que no solo afecta la capacidad del Estado de afrontar sus egresos, sino que perjudica al conjunto de los ciudadanos, pues violenta la proporcionalidad, que el sistema contributivo pretende.

Para detener este fenómeno ha surgido la normativa de precios de transferencia, la cual permite que las empresas tributen sus dividendos en las órbitas fiscales donde los han obtenido, impidiendo la transferencia artificial de ganancias. En el

caso de Costa Rica, dicha normativa ha sido aplicada en sus inicios por una directriz interna y en la actualidad mediante el Decreto Ejecutivo N° 37898-H., directriz que ha sido cuestionada, debido a la modificación de la base imponible del tributo del contribuyente y la transgresión al principio de reserva de ley en materia tributaria, que esto implica.

Sin embargo la aplicación de la normativa de precios de transferencias mediante, el decreto es lícita, por cuanto el Decreto Ejecutivo N° 37898-H, viene a ser un refuerzo de los controles de la Administración Tributaria a la hora de aplicar el Principio de Realidad Económica, principio que permite modificar la base imponible del tributo, para ajustarla a la realidad tributaria que el legislador pretendió gravar, hecho que de igual forma se produce a través de la aplicación reglamentaria de normativa de precios de transferencia. Por lo tanto, dicha regulación técnica, no una modificación o transgresión a la legislación, sino que corresponde a la necesidad de perfeccionar su aplicación, a las exigencias que la globalización plantea, convirtiéndose en una nueva forma de regular y hacer cumplir la legislación tributaria, en un variante del entorno económico.

Consecuentemente, se razona que ante el reto de la globalización, en un país que no es miembro de la OCDE, lo mejor es contar con normativa de precios de transferencias y vía decreto, pues dentro de las razones para aplicar normativa técnica, como lo es la regulación de precios de transferencia, se encuentra que esta es sumamente perfectible, y varía de forma constante en el tiempo. Por lo

tanto, si se pretende procurar su adaptación, al cambiante entorno legal y económico, facilitar la seguridad jurídica, tanto de la Administración como de los contribuyentes, a la hora de interpretar el Principio de Realidad Económica, lo procedente es la emisión reglamentos, que de forma ágil, brinden el ajuste necesario a la regulación de precios de transferencia.

Por otra parte se considera que la normativa de precios de transferencia, se ajusta al conjunto del ordenamiento jurídico, pues le permite al sujeto activo corregir los abusos de los contribuyentes a la hora de interpretar y aplicar las normas tributarias. Esto permite que principios constitucionales que rigen la materia tributaria, como la isonomía, la proporcionalidad y progresividad no sean vulnerados, pues si la Administración no corrige mediante la normativa de precios de transferencia, la falta de adecuada y precisa regulación del legislador, se drenan importantes ingresos hacia el Estado y se pierde un importante elemento en la gestión de los tributos, la cual es hacer que todos contribuyan de forma proporcional y apegada a un uso racional de los derechos que se tienen como contribuyentes.

En razón de hecho, entiendo en lo personal que la normativa de precios de transferencia, no es únicamente regulación técnica, sino además concierne a una importante limitación derivada del Principio de Realidad Económica, a la Autonomía de la Voluntad de los contribuyentes. Pues nos recuerda que el uso de nuestros derechos no es un fin en sí mismo, ni que estos se encuentran ilimitados,

sino que nos corresponde exigir y hacer cumplir nuestros derechos, de la mano de nuestros deberes. Pues no podemos exigir nuestros derechos sin un Estado que los haga cumplir y no podemos exigirle al Estado que cumpla si previamente no lo dotamos de los recursos financieros, para tal efecto.

Finalmente se establece la hipótesis planteada al inicio de este trabajo, en el sentido de que la normativa de Precios de Transferencia, es en Costa Rica una reglamentación técnico-legal del Principio de Realidad Económica, artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, normativa derivada de dichos artículos, que tiene como objetivo una mejor gestión de los tributos, en apego a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Referencias Bibliográficas

Normativa

- Constitución Política de la República de Costa Rica. [Constitución (1949)] Ed Departamento de Artes Gráficas del Poder Judicial. San José. (2011).
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ed Investigaciones Jurídicas S.A. San José (2014).
- Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica “Decreto N° 37898-H” (en línea) revisado en: http://www.gaceta.go.cr/pub/2013/09/13/COMP_13_09_2013.pdf Consultado el 11 de enero del 2014.
- Quirós Coronado R. Ley General de la Administración Pública, concordada y anotada, con el debate legislativo y la jurisprudencia constitucional. Ed ASELEX S.A. San José (1996)

Diccionarios

- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. - Vigésima segunda edición-(en línea) revisado en: <http://www.rae.es/> Consultado el 25 de mayo del 2014.

Documentos y Libros

- Adam Pze orski. “*Democracia y Social Democracia*”. Ed Centro de Estudios Económicos y Políticos. Madrid. (2012)
- Asorey Rubén Oscar. “Legalidad, Certeza e Irretroactividad Fiscal”. Ed Marcial Ponce. Madrid (2000).
- Barón de Montesquieu. “El espíritu de las leyes”. Ed Claridad. Buenos Aires. (1971)
- Béndiksen De Zaldivar González Diego. “Fundamentos de la Tributación”. Ed Temis. Bogotá (2008)
- Casa Osvaldo J. “Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria”. Ed AD-HOC. Buenos Aires (2005).
- Chacón, Luis. “Administración Tributaria se basa en el principio de realidad económica”. Semanario el Financiero. N°46 del 11 de enero del 2004.
- Conejo Sánchez Priscila. “Manual de Derecho Tributario”. Ed Investigaciones Jurídicas S.A. San José (2014).
- Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Área de Ingresos Públicos. “El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional” Ed Publicaciones CGR. San José 2002
- Entrena Cuesta R. “Curso de Derecho Administrativo” Ed Tecnos. Madrid (1976).

- Escola Héctor Jorge. “Compendio de Derecho Administrativo” Tomo I. Ed Depalma. Buenos Aires. (1984).
- Fajardo Salas, Gonzalo. “Principios Constitucionales de la Tributación”. Ed Juricentro S.A. San José. (2005).
- Fallas Garrido Fernando. “Tratado de Derecho Administrativo” Tomo I. Ed. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid (1982).
- Ferreiro Lapatza José. “*Curso de Derecho Financiero Español*”. Ed Marcial Pons. Madrid (1997).
- García de Enterría, Eduardo; Fernández, Tomás Ramón. “*Curso de Derecho Administrativo*”. Tomo I, 12ªed. Ed Civitas. Madrid. (2004).
- Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica. “En Ruta hacia la Consolidación Fiscal” Impresión Institucional. San José 2013 .
- Navas Torrealba A. “Nuevo Reglamento de Precios de Transferencia: implicaciones y antecedentes” Revista el Contador al Día.Nº64 setiembre del 2013.
- Ortiz Ortiz Eduardo. “Tesis de Derecho Administrativo” Tomo I. Ed Dike. San José (2002)
- Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo I. Ed Instituto de Estudios Políticos. Madrid (1961)
- Sainz de Bujanda Fernando. “Hacienda y Derecho” Tomo III. Ed Instituto de Estudios Políticos. Madrid (1963)

- Taveira Torres Heleno. “Derecho Tributario y Derecho Privado”. Ed Marcial Pons. Bogotá. (2008)

Páginas Web

- Calderón Carrero José en “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del Siglo XXI”. . En línea Disponible en: www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/...trabajo/2006_20.pdf Consultado el 25 de mayo del 2014.
- CIAT. “El Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y el Caribe. 2012”. en línea revisado en: <http://www.ciat.org/index.php/novedades/historico-de-noticias/noticia/2471-ciat-publica-reciente-estudio-itc-giz-ciat-sobre-el-qcontrol-de-la-manipulacion-de-los-precios-de-transferencia-en-america-latina-y-el-caribeq.html>. Consultado el 25 de Mayo del 2014.
- Cosulich Ayala Jorge. Consecuencias Tributarias de la Globalización. (En línea) revisado en: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/60-consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion.html> Consultado el 25 de mayo del 2014.
- Hurtado Araneda Hugo. “Los Métodos de Precios de Transferencia y el Ingreso de Chile a la OCDE”. En línea revisado en:

<http://www.redalyc.org/pdf/1770/177021501005.pdf> Consultado el 25 de mayo del 2014.

- Guerra Bello Gustavo. “Inversión internacional y sistema tributario. Apuntes sobre los precios de transferencia entre partes relacionadas como estrategia fiscal”. Revista Estudios Socio-Jurídicos, julio-diciembre 2006 . p -2 Disponible en: http://www.redalyc.org/pdf/33/33_0202.pdf. Consultado el 25 de mayo del 2014.
- OCDE. “Directrices de la OCDE Aplicable en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. 2010”. en línea revisado en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page1 Consultado el 25 de Mayo del 2014.
- OCDE. “Legislación en Materia de Precios de Transferencia- Propuestas de enfoque”. En línea revisado en: <http://www.oecd.org/tax-transfer-pricing/48275782.pdf> Consultado el 25 de mayo del 2014.
- Oreamuno José María. “Sala IV y precios de transferencia”. en línea revisado en: http://www.elfinancierocr.com/ef_archivo/2012/julio/29/economia3191890.html. Consultado el 25 de Mayo del 2014.

- Salto Van der Laat Diego. “Finalmente... hoy se publicó el nuevo Decreto de Precios de Transferencia” en línea revisado en: http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Precios_de_Transferencia-Costa_Rica_7_372632734.html. Consultado el 25 de Mayo del 2014.
- Salto Van der Laat Diego. “La Sala IV se equivoca con los Precios de Transferencia”. en línea revisado en: [http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Sala-IV-equivoca-Precios de Transferencia_7_141655865.html](http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Sala-IV-equivoca-Precios_de_Transferencia_7_141655865.html). Consultado el 25 de Mayo del 2014.
- Villalobos Francisco. “Para confiar en los Precios”. En línea revisado en: http://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/preciosdetransferencia-Legales-Tributacion_0_175182496.html. Consultado el 25 de Mayo del 2014.

Tesis

- Rodríguez Sandí Lizbeth. “Principio de Realidad Económica: su aplicación en los ajustes por precios de transferencia”. Tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho. Universidad de Costa Rica. (2008)

Jurisprudencia

- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2001-00853 de las quince horas con nueve minutos del treinta y uno de noviembre de dos mil uno.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2004-05015 de las catorce horas con cincuenta y tres minutos del doce de mayo del dos mil cuatro.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-01809 de las catorce horas con cincuenta y ocho minutos del quince de febrero del dos mil seis
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-07965 de las dieciséis horas con cincuenta y ocho minutos del treinta y uno de mayo del dos mil seis.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2006-09170 de las dieciséis horas treinta y seis minutos del veintiocho de junio del dos mil seis.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia Voto N° 2008-016099 San José, a las ocho horas y treinta y cuatro minutos del veintinueve de octubre del dos mil ocho.
- Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José. Voto 2012-0 4940 de las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce.

- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Resolución N° 000825-F-S1-2006 San José, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de octubre del dos mil seis
- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Resolución N° 000852-F-S1-2006 San José, a las ocho horas cuarenta y cinco minutos del veintisiete de octubre del dos mil seis
- Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia Resolución N° 000869-F-S1-2008 San José, a las nueve horas del veintidós de julio del dos mil diez.
- Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución 2009-01338 San José de las dieciséis horas del catorce de octubre del dos mil nueve.
- Tribunal Contencioso Administrativo Sección Segunda. Sentencia N° 138 de las ocho horas y veinticinco minutos del veinticuatro de abril del dos mil nueve.