

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

Facultad de Derecho

Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Derecho

Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción

María Paula Amador Torres

B00389

San José, Ciudad Universitaria "Sede Rodrigo Facio"

Diciembre, 2017



28 de noviembre de 2017
FD-3078-2017

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), de la estudiante: María Paula Amador Torres, carné B00389 denominado: "Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de lo precios de transferencia y los mecanismos de presunción" 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.

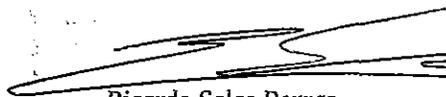
Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABILES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

Tribunal Examinador

Informante	Dr. Diego Salto van der Laet
Presidente	Dr. Adrián Torrealba Navas
Secretario	Lic. José María Oreamuno Linares
Miembro	Lic. Felipe Guevara Leandro
Miembro	Lic. Modesto Vargas Castillo

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 19 de diciembre del 2017, a las 9:00 a.m. en el primer piso de la Facultad.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director



RSP/lcv
Cc: arch. expediente



San José, 23 de noviembre de 2017

Área de Investigación
Facultad de Derecho
Universidad de Costa Rica

Estimados señores:

Por este medio me permito comunicarle que, he tenido a mi cargo la dirección del Trabajo Final de Graduación de la egresada **María Paula Amador Torres**, carné b00389, titulado **"Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción"**.

Considero que esta tesis hace un valioso aporte al Derecho Tributario costarricense en el cual se realiza un correcto análisis doctrinal, legal y jurisprudencial en la investigación y se proponen alternativas de lege ferenda.

Por lo anterior, y al cumplir los requisitos de forma y fondo requeridos por su Área, **apruebo la tesis para ser discutida ante el tribunal evaluador que se designe,**

Atentamente,



Dr. Diego Salto van der Laat

Director

San José, 23 de noviembre de 2017

Doctor

Ricardo Salas Porras

Director del Área de Investigación

Universidad de Costa Rica

Estimado Dr. Salas:

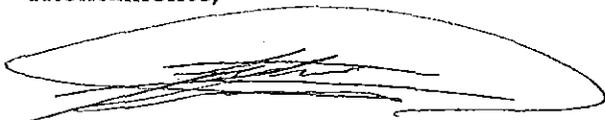
Por este medio me permito comunicarle que, en mi calidad de Lector del Trabajo Final de Graduación de la egresada María Paula Amador Torres, he leído y revisado la tesis titulada **“Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción”**.

A partir de dicha revisión, considero que cumple satisfactoriamente con todos los requisitos correspondientes de forma y fondo exigidos por el Área de Investigación para optar por el título de Licenciada en Derecho.

Dicho todo lo anterior, otorgo mi aprobación del trabajo analizado.

Sin más por el momento,

Atentamente,



Lic. Felipe Guevara Leandro

San José, 23 de noviembre de 2017

Doctor
Ricardo Salas Porras
Director del Área de Investigación
Universidad de Costa Rica

Estimado Dr. Salas:

Por este medio me permito comunicarle que, en mi calidad de Lector del Trabajo Final de Graduación de la egresada María Paula Amador Torres, he leído y revisado la tesis titulada **"Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción"**.

A partir de dicha revisión, considero que cumple satisfactoriamente con todos los requisitos correspondientes de forma y fondo exigidos por el Área de Investigación para optar por el título de Licenciada en Derecho.

Dicho todo lo anterior, otorgo mi aprobación del trabajo analizado.

Sin más por el momento,

Atentamente,


Lic. Modesto Vargas Castillo

Modesto Vargas Castillo
ABOGADO
Carné # 10771

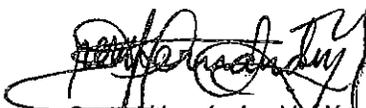
San José, 27 de noviembre de 2017

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

Quien suscribe, en mi condición de filóloga, he leído y corregido el trabajo final de graduación denominado: **"Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción"**, elaborado por la estudiante María Paula Amador Torres, con el fin de optar por el grado académico de licenciatura en Derecho de la Universidad de Costa Rica.

Hago constar que he revisado el trabajo de investigación mencionado en todos los aspectos de redacción (cacofonía, repeticiones, queísmos, dequeísmos, anfibología), así como la ortografía y ofrecerle cadencia al texto y fluidez léxica.

Atentamente,


Gretzel Hernández Valdés
Carné 166



Dedicatoria

A mami, papi y Vale, sin su apoyo, aliento y amor incondicional este trabajo jamás
hubiera sido posible. Gracias por creer en mí

¡Los amo!

Agradecimiento

A mis mentores, Adrián y Anita, sin su continua enseñanza por la materia tributaria y el apoyo constante suministrado, esta tesis no sería lo que es.

Al Comité Asesor por la colaboración y el tiempo invertido
en este trabajo de investigación.

A mami, por ser mi ejemplo de fortaleza, por darme el ejemplo
de la mujer que quiero ser.

A papi por ser esa muestra de amor constante en este proceso
y todo momento de mi vida

A Vale por el apoyo constante en este largo camino, por ser la mejor hermana

A Dios y la Virgen María, por el apoyo y acompañamiento en cada paso de mi vida.

Índice general

Dedicatoria	i
Agradecimiento	ii
Tabla de abreviaturas	vi
Resumen	vii
Ficha bibliográfica	I
.....	I
Introducción	1
A. Hipótesis	3
B. Objetivo general	3
C. Objetivos específicos	4
D. Metodología	4
Capítulo primero. Nociones básicas en los tratamientos de las transacciones entre empresas relacionadas	6
Sección primera: determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria	6
A. Determinación de oficio	7
B. Métodos de determinación de la base imponible	10
Sección segunda: presunciones	24
Sección tercera: abuso del Derecho	27
A. Clausulas anti elusivas	28
B. Principio de Realidad Económica	30
C. Simulación	35
D. Fraude de ley	37
Sección cuarta: partes relacionadas en su incidencia en los precios de transferencia	41
Capítulo segundo Enfoques dados por las instancias administrativas para el tratamiento de las transacciones entre partes relacionadas	46
Sección primera: enfoque de Precios de Transferencia	46
A. Antecedentes y recuento histórico de la evolución de los precios de transferencia en Costa Rica a la luz de las Directrices de la OCDE y los lineamientos internacionales	48
B. Precios de Transferencia como regla de valoración	53
C. Ajustes al amparo de los precios de transferencia	58
D. Carga de la Prueba	60

E. Aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica	62
Sección segunda: Principio de Realidad Económica a partir de la aplicación realizada por la Administración Tributaria	64
A. Enfoque de la Teoría del levantamiento del velo	68
Sección tercera: aplicación de presunciones como un enfoque para el análisis entre partes vinculadas.....	69
A. Clasificaciones de presunciones	70
B. Elementos esenciales de las presunciones	72
Sección cuarta: distinciones básicas.....	74
A. Base Cierta y Base Presunta	75
B. Realidad económica y base cierta.....	75
C. Presunciones y las reglas de valoraciones	75
D. Presunciones y ficciones.....	76
E. Vinculación entre los precios de transferencia y la teoría del velo.....	76
F. Presunción <i>hominis</i> y presunción Legal	76
G. Base presunta y su relación con entidades relacionadas.....	77
H. Precios de transferencia y principio de realidad económica.....	77
I. Base presunta y precios de transferencia	77

Capítulo tercero. Análisis jurisprudencial de las transacciones entre empresas relacionadas a luz de los precios de transferencia, mecanismos de presunción y el criterio de realidad económica.....79

Sección primera: sentencias emitidas ante de la promulgación de la directriz 20-03 formulada por la Administración Tributaria.....	79
Fallo 299-P-2002 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de fecha treinta y uno de julio del dos mil dos.....	79
Fallo número 472.2002-P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las once horas del cinco de diciembre del dos mil dos.	82
Fallo 471-2002-p de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las nueve horas treinta minutos del cinco de diciembre del dos mil dos.....	84
Fallo 221-2003 del Tribunal Fiscal Administrativo de las quince horas del cuatro de junio de dos mil tres	85
Sentencia 307-2005 del Tribunal Contencioso Administrativo- Sección Segunda de las once horas cuarenta minutos del ocho de julio de dos mil cinco	88
Fallo número 138-2012 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las catorce horas con cincuenta minutos del diecinueve de marzo de dos mil doce	91
Sección segunda: sentencias emitidas después de la promulgación de la directriz 20-03 y antes del Reglamento de Precios de Transferencia.....	92
Fallo número TFA-061-2013 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las diez horas del veintiséis de febrero de dos mil trece	94
Fallo No. 399-2013 emitido por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las catorce horas y veinte minutos del seis de setiembre de dos mil trece	97

Sentencia número 3-2014 del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Octava de las quince horas del quince de enero de dos mil catorce	102
Sentencia número 69-2014-V del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda de la sección quinta de las ocho horas once minutos del veinticinco de setiembre de dos mil catorce y la resolución 843-f-S1-2016 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de las quince horas cinco minutos del once de agosto de dos mil dieciséis	105
Sentencia número 147-2015-VI del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda (Sección Sexta) de las nueve horas con treinta minutos del tres de setiembre de dos mil quince	110
Sección tercera: criterios aplicados luego de emitido el Reglamento de Precios de Transferencia.....	114
Traslado de Cargos No. 1-10-060-15-053-041.....	114
Traslado de Cargos No. DGCN-SF-PD-8-2016-12-41-03 emitido por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales	117
Sección cuarta: Propuesta de Ley denominada “Ley de Regularización de Transacciones entre Partes Vinculadas”	119
Propuesta de Ley denominada “Ley de Regularización de Transacciones entre Partes Vinculadas”	121
Conclusiones.....	136
Bibliografía.....	138
Anexos.....	143

Tabla de abreviaturas

Administración Tributaria, AT

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, CNPT

Ley del Impuesto sobre la Renta, LISR

Ley General de la Administración Pública, LGAP

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE

Resumen

Cada vez son más comunes las transacciones entre partes vinculadas en las relaciones comerciales de las empresas costarricenses y a nivel mundial, esto producto de la globalización. Ante tal escenario, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) instauró lineamientos que regulan tales transacciones. A nivel nacional, el desarrollo normativo se ha limitado a resoluciones y un reglamento. En ese sentido, la Sala Constitucional avaló la aplicación de las directrices instauradas por la OCDE, a pesar de que no existe una ley.

Dado lo anterior, han surgido distintas controversias tanto en la normativa aplicable como en la jurisprudencia. El presente trabajo de investigación expondrá las incongruencias que se han presentado en las diversas interpretaciones de las operaciones entre partes relacionadas a nivel jurisprudencial, con el fin de determinar los casos existentes en donde se han aplicado los precios de transferencia de forma correcta o errónea, de igual forma con los mecanismos de presunción.

Como hipótesis se indica que las confusiones y las contradicciones incurridas por la Administración Tributaria y las instancias judiciales se deben, en gran parte, a la falta de una normativa concreta que regule las operaciones entre empresas vinculadas, así como la errónea aplicación e implementación de normativas internacionales.

El objetivo general planteado pretende analizar y determinar las posibles confusiones y contradicciones en el tratamiento de las operaciones entre empresas relacionadas en Costa Rica en los últimos quince años, a la luz de los mecanismos de presunción, realidad económica y precios de transferencia.

Lo anterior se realizará mediante una metodología de tipo científico; pues el mismo es *“un modo de tratar problemas, no cosas, ni instrumentos, ni seres humanos y parte de una pregunta planteada a partir de un problema detectado”* (Echavarría, 2013), tal y como es este caso, ya que se parte del problema de la errónea aplicación de precios de transferencia o mecanismos de presunción en el tratamiento de las empresas relacionadas.

El enfoque será de tipo cualitativo; por lo tanto, resultará fundamental su carácter de flexibilidad. Encaja a la perfección en el presente trabajo por su característica principal que constituye la recolección de datos, mediante entrevistas y observaciones. Al ser fundamental la participación del investigador, la autora fungirá como ese investigador por medio de los distintos criterios que se expresarán.

Se realizarán entrevistas a expertos en materia de Precios de Transferencia como Personal de la Administración Tributaria, con el fin de que se indique cómo ha sido el tratamiento de las empresas vinculadas en Costa Rica, y en cuanto a su experiencia, cómo ha sido la aplicación a nivel internacional.

La recolección de datos se llevará a cabo mediante la investigación bibliográfica, la cual consistirá en una revisión de doctrina y jurisprudencia administrativa y judicial. La aplicación del enfoque mixto es imperante en la presente investigación, dado que un pilar es el análisis de jurisprudencia y doctrina, lo cual conlleva el estudio de casos múltiples y sólidos, pero orientados en el proceso.

Al desarrollar el presente trabajo de investigación se llegó a una serie de conclusiones, las cuales confirman la hipótesis planteada, puesto que existen criterios contradictorios y erróneos mediante la aplicación de precios de transferencia, presunciones y criterios de realidad económica a las transacciones entre partes vinculadas, debido a la ausencia de una normativa concreta. Lo anterior fundamentado en aplicaciones equivocadas de conceptos básicos.

Hasta el tanto no exista una ley que regule los precios de transferencia continuarán las confusiones y contradicciones, así como criterios erróneos; por lo tanto, resulta completamente necesaria la creación de esta ley.

Ficha bibliográfica

Amador Torres, María Paula. *Análisis jurisprudencial del tratamiento tributario de las operaciones entre empresas vinculadas, a la luz de los precios de transferencia y los mecanismos de presunción.*

Tesis de licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2017. viii y 146.

Director: Diego Salto van der Laat.

Palabras claves: precios de transferencia, presunciones, criterio de realidad económica, partes vinculadas.

Introducción

Se han incrementado las transacciones entre las compañías relacionadas por producto de la globalización, las cuales en algunos casos se realizan a precios menores de los establecidos como precios normales de mercado, esto genera posibles erosiones en las bases imponibles, con ello se inicia la aplicación de los precios de transferencia.

Ante dicha situación, fue necesario crear normativa en Costa Rica para la correcta regulación de los Precios de Transferencia, a pesar de que a nivel internacional ya había sido un tema tratado ampliamente desde los años noventa.

Antes de la emisión de la Directriz 20-03, había sido un camino incierto para los contribuyentes en Costa Rica; pues la Administración ante el faltante de normativa, solía aplicar el criterio de realidad económica, regulado en el artículo 8 del Código Tributario (Código de Normas y Procedimientos Tributarios), lo cual era una práctica abusiva, dado que se utilizaba como fundamento suficiente para la aplicación de los Precios de Transferencia.

Dicha directriz fue objeto de mucha controversia; sin embargo, se declaró constitucional por medio de las sentencias 4940-2012 y 8739-2012. Posteriormente, se emitió el Decreto Ejecutivo 37898-H, conocido como el Reglamento a los Precios de Transferencia.

Como se puede observar, el desarrollo de los precios de transferencia en un periodo de más de quince años, ha sido bastante escaso y peculiar; pues a la fecha dicho tema no ha sido regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta y tampoco se ha creado una Ley que regule el tema de manera específica.

En el 2014 se emitió la Resolución DGT-R-30-2014 del 24 de julio de 2014, la cual crea la obligatoriedad de la herramienta AMPO (por medio del Programa para Análisis Multifuncional Programado y Objetivo) (AMPO) (Dirección de Grandes Contribuyentes, 2015), a los grandes contribuyentes nacionales les correspondía actualizar

electrónicamente la información de trascendencia tributaria, lo cual fue un primer acercamiento con los precios de transferencia; pues se buscaba obtener información de las operaciones entre partes relacionadas.

Sin embargo, no fue hasta el 2016 que la Administración Tributaria creó una resolución exclusiva para conocer las transacciones de entidades relacionadas vinculadas, mediante la Declaración Informativa de Precios de Transferencia mediante la resolución DGT-44-2016, la cual tenía como finalidad normalizar las transacciones entre partes vinculadas de los grandes contribuyentes nacionales, grandes empresas territoriales y las compañías de Zonas Francas. Sin embargo, por problemas técnicos de la Administración Tributaria, se pospuso la implementación.

A nivel internacional, por medio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), se creó específicamente el “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, conocido como Plan de Acción BEPS, por sus siglas en inglés. Dicho proyecto, establece la obligación de que las normas de cada país deben ser modificadas para que se alineen de acuerdo con los proyectos de OCDE. (Torrealba, 2016)

Las acciones BEPS son de aplicación técnica para Costa Rica, según lo estipulado por la Sala Constitucional; por lo tanto, la Administración Tributaria ha estado en una constante implementación de distintas regulaciones. En fecha 7 de junio, Costa Rica firmó el Convenio Multilateral para Adoptar las medidas preventivas contra la erosión de las bases imponibles y traslados de utilidades

A pesar de que a nivel internacional el auge es bastante amplio, en Costa Rica siguen realizándose los esfuerzos necesarios, para cumplir con los lineamientos y las condiciones que establece la OCDE.

Debido a la controversia que se ha dado a nivel de normativa, la misma se ha visto materializada en la jurisprudencia nacional. Por lo tanto, en el presente trabajo de investigación se desarrollarán las incongruencias que se han presentado en las diversas interpretaciones de las operaciones entre partes relacionadas a nivel jurisprudencial,

con el fin de determinar los casos existentes en los cuales se han aplicado los precios de transferencia de forma correcta o errónea, de igual forma, con los mecanismos de presunción, por ejemplo, se busca verificar cuál es el comportamiento de la Administración Tributaria, en aquellos casos en donde las compañías registran pagos por debajo del rango y la aplicación del Principio de Realidad Económica.

Igual relevancia tendrá el tratamiento de los mecanismos de presunción en el desarrollo del presente trabajo, para determinar los impuestos, así como los Precios de Transferencia. Esto con el propósito de buscar una solución a dicha controversia y también garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes, en esta época cuando la recaudación fiscal se ha convertido en un eje central de la Administración Tributaria.

A partir de lo indicado, el presente trabajo de investigación se desarrollará en tres capítulos, en el primer capítulo se analizarán las Nociones Básicas de los tratamientos de las transacciones entre empresas relacionadas a partir de distintos conceptos desarrollados por la doctrina; un segundo capítulo en el cual se analizarán los tres enfoques utilizados por parte de la Administración Tributaria en el tratamientos entre partes relacionadas, y, el último capítulo estará compuesto del análisis de la jurisprudencia, traslados de cargos y resoluciones emitidas, así como la propuesta de ley para los precios de transferencia.

A. Hipótesis

Las confusiones y contradicciones incurridas por la Administración Tributaria y las instancias judiciales se deben, en gran parte, a la falta de una normativa concreta que regule las operaciones entre empresas vinculadas, así como la errónea aplicación e implementación de normativas internacionales.

B. Objetivo general

Analizar y determinar las posibles confusiones y contradicciones en el tratamiento de las operaciones entre empresas relacionadas en Costa Rica, a la luz de los mecanismos de presunción, realidad económica y precios de transferencia, en los últimos quince años.

C. Objetivos específicos

- a. Determinar las nociones básicas y enfoques de los tratamientos de las transacciones entre las empresas relacionadas.
- b. Señalar la evolución de los precios de transferencia en Costa Rica, así como la normativa nacional vigente de aplicación en nuestro país, analizando el desarrollo inverso: resolución, decreto y no ley cuando es al revés como debe serlo.
- c. Identificar la jurisprudencia con el propósito de verificar el tratamiento tributario de las operaciones entre empresas relacionadas por parte de los entes administrativos y judiciales costarricenses.
- d. Implicaciones de la jurisprudencia de la Sala Constitucional y su similitud con la aplicación del *Soft Law* en el tratamiento de las empresas relacionadas.

D. Metodología

El método de aplicación para la presente investigación será el científico, ya que el mismo es *“un modo de tratar problemas, no cosas, ni instrumentos, ni seres humanos y parte de una pregunta planteada a partir de un problema detectado”*¹, tal y como es este caso; pues se parte del problema de la errónea aplicación de precios de transferencia o mecanismos de presunción equivocados en el tratamiento de las empresas relacionadas.

Se utilizará un enfoque mixto *“Es una perspectiva de un fenómeno integral, complejo. Combina herramientas cuantitativas y cualitativas para investigar. Usa las encuestas cualitativas para reconocer y las cuantitativas para aspectos por medir”*².

Prevalecerá el enfoque cualitativo, cuya característica fundamental es su carácter de flexibilidad, tal como lo indica el autor Rodrigo Barrantes Echavarría. Dicha flexibilidad, se materializa mediante la llamada triangulación, la cual permite que se utilicen elementos variados *“una triangulación de datos investigadores, teorías y metodologías,*

¹ Barrantes Echavarría, *op. cit.*, 33.

² *Ibid.*, 99.

es decir, la consulta en las fuentes de información teniendo en cuenta distintos actores, varias teorías etc."³

El enfoque cualitativo encaja a la perfección en el presente trabajo, debido a su característica principal de recolección de datos, mediante entrevistas y observaciones. Resulta fundamental la participación de la investigadora con sus criterios.

En el caso en concreto, se realizará una entrevista a un experto en materia de Precios de Transferencia como Personal de la Administración Tributaria, con el fin de que se indique como ha sido el tratamiento de las empresas vinculadas en Costa Rica, y, en cuanto a su experiencia como ha sido la aplicación a nivel internacional.

La recolección de datos se efectuará por medio de la investigación bibliográfica, la cual consistirá en una revisión de doctrina y revisión de jurisprudencia administrativa y judicial.

El aplicar el enfoque mixto resulta imperante en la presente investigación; pues un pilar de esta es el análisis de jurisprudencia y doctrina, lo cual conlleva el estudio de casos múltiples y sólidos, pero orientados en el proceso (características del enfoque cualitativo)⁴.

³ Ibid., 136.

⁴ Ibid., 96.

Capítulo primero. Nociones básicas en los tratamientos de las transacciones entre empresas relacionadas

Para el análisis jurisprudencial que se pretende efectuar en esta tesis, resulta fundamental comprender cuáles son los distintos tratamientos que la Administración Tributaria realiza a las transacciones entre partes vinculadas. Por lo tanto, se analizarán los elementos donde se ven inmersas las partes relacionadas al momento de transar sus operaciones, como son: los criterios para la determinación de la obligación tributaria, mecanismos de presunción y los abusos del derecho.

Sección primera: determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración Tributaria

Una vez pactados los precios de las transacciones entre partes relacionadas, cobra especial relevancia, la forma en que se determina la obligación tributaria, específicamente la base imponible, para el posterior pago de los impuestos correspondientes.

En Costa Rica, la determinación tributaria tiene efectos declarativos, ejemplo se establecen formas como la autoliquidación o lo regulado en el artículo 11 del CNPT. Se considera de dicha forma; pues la obligación de pagar nace a la vida jurídica en el momento que el hecho generador se produzca (Gómez Solera, 2007)

De acuerdo con el artículo 120 del CNPT, una vez conocidos los hechos previstos en la ley, los sujetos pasivos deben cumplir con dicha obligación. Es decir, se debe determinar la base imponible del impuesto, así como la tarifa aplicable.

Dicha determinación, según la normativa costarricense, puede realizarse de tres formas: determinada por la administración tributaria, de oficio y determinada por los mismos contribuyentes.

Los contribuyentes deben tener claro qué produce el hecho generador, para luego determinar el impuesto, esto con el fin de informar el impuesto a pagar a la

Administración Tributaria mediante los medios correspondientes. Por este motivo, el CNPT establece lo relativo a la determinación por los contribuyentes en su artículo 122 y, de igual forma, se refiere a los medios para la gestión de los tributarios.

En primer lugar, es un deber del contribuyente reportar los ingresos y la alícuota tributaria correspondiente, mediante las declaraciones juradas que para sus efectos correspondan en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria. Al respecto se transcribe lo que indica textualmente el literal 122 del CNPT:

“La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijen otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los medios oficiales aprobados por la Administración. [...] Debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código [...]” (Código de normas y procedimientos tributarios).

Una vez realizado este proceso, la Administración Tributaria posee la potestad de revisar todas aquellas declaraciones juradas, así como los registros financieros y contables suministradas por los contribuyentes, para verificar la información relativa a la liquidación o el pago de los tributos, en caso de encontrar alguna diferencia, podrá efectuar un ajuste y el eventual cobro correspondiente, como bien lo señalan el artículo 123 y 121 del CNPT.

A. Determinación de oficio

La determinación de oficio nace como *“una reacción del ordenamiento jurídico ante el descubrimiento de un defecto o una ausencia en el cumplimiento de la obligación tributaria”* (Altamirano, 2012) por parte de los obligados tributarios, es una reacción ante aquellas declaraciones erróneas o inexistentes.

El autor Carlos Giuliani Fonrouge lo define como *“el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y constituye parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca de efecto creador o vinculativo; su finalidad es declarativa y formal”* (Navarrine, Procedimiento tributario y de la seguridad social, 2005).

El fin de la determinación de oficio, es cuantificar la materia imponible o el quebranto impositivo, así como liquidar el tributo determinado por la Administración Tributaria⁵; al respecto el artículo 121 del CNPT establece que *“la determinación por la Administración Tributaria es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributarios o su inexistencia”*.

Ante dichas situación el literal mencionado anteriormente establece⁶:

“[...] Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable, sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella [...]”.

El doctor Adrián Torrealba en su libro *“Derecho Tributario Iberoamericano: A luz de la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT”*, cita una definición establecida en el artículo 92 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Derecho Tributario sobre la determinación de oficio:

“[...] el acto resolutorio mediante el cual la Administración Tributaria verifica la existencia de un hecho generador y realiza las operaciones de cuantificación y determina el importe de la deuda tributaria, comprobando o corrigiendo si así procediera la autoliquidación hecha por el obligado tributario, y determinando en este caso una suma a ingresar o una a ingresar a una suma a devolver o compensar de acuerdo con la normativa tributaria”

⁵ Altamirano, *op. cit.*, pág. 511.

⁶ Código de normas y procedimientos tributarios, artículo 124.

Dicho código contempla, como parte de las determinaciones de oficio, los procedimientos que cuantifican la obligación tributaria principal, las obligaciones a cuenta o las obligaciones de devolución mediante una resolución administrativa como las regularizaciones.

De acuerdo con lo indicado por el doctor Adrián Torrealba en la obra anteriormente indicada, el concepto de determinación ha sido ampliado; pues incluye presupuestos de hecho y obligaciones ligadas a responsabilidad solidaria y subsidiaria, además del hecho generador y la obligación tributaria principal.

La determinación de oficio se puede efectuar, aún si se han presentado las declaraciones correspondientes, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 124 en los siguientes casos:

- “a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros como los estados financieros en los casos de grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales;*
- b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten; y*
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.”.*

Con respecto a las características y las facultades de la determinación de oficio, el autor Alejandro Altamirano⁷ las describen según se parafrasean seguidamente:

- Es un acto administrativo, dada la manifestación de voluntad de la Administración Tributaria, al indicar la existencia o no de la deuda tributaria.
- Por las reglas propias que posee para realizar la determinación, es específica.
- Es declarativa y no posee un carácter constitutivo de la obligación tributaria, ya que surge con el hecho imponible.

⁷ Altamirano, op. cit., págs. 512- 514

- Al ser un acto reglado por el ordenamiento tributario, no queda a la discrecionalidad de la Administración Tributaria.
- Es realizada en forma individual a cada contribuyente; por tanto, en forma singular
- Es practicada sobre base cierta o base presunta, según el caso del obligado tributario

De acuerdo con lo anterior, la Administración Tributaria podrá emitir las determinaciones de oficio con efectos declarativos, las cuales se realizarán mediante distintos métodos de determinación que se explicarán en la sección siguiente.

B. Métodos de determinación de la base imponible

En los casos en que la Administración Tributaria deba realizar la determinación, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece dos mecanismos para definir la base imponible, sobre base cierta o sobre base presunta.

Para los temas que se desarrollarán en el presente trabajo, es de gran importancia el papel que tiene la determinación de la base imponible, por los distintos criterios que pueden ser aplicados. ¿Que se podría considerar como una correcta determinación? La correcta aplicación de alguno de los métodos a desarrollar, sin desconocer los distintos enfoques aplicados por los contribuyentes.

Según el autor Sainz De Bujanda (citado por Torrealba), estos métodos constituyen *“el instrumento que hace posible el tránsito de la base normativa a la base táctica”* (Torrealba, Parte general, 2009).

Por otro lado, el doctor Adrián Torrealba, en su libro Derecho Tributario Parte General, señala lo indicado por Sainz con respecto a la incidencia que tiene cada método en la determinación de la base imponible *“la estructura del sistema tributario queda modelada, no solo por normas definidoras de los hechos y de las bases imponibles, sino,*

también, de modo muy decisivo, por los métodos empleados para cifrar las magnitudes sobre las que la imposición recae"⁸.

En este apartado, se desarrollará la determinación de las bases imponibles por medio de distintos métodos. Antes de describir los distintos métodos, es relevante efectuar una breve mención de qué se podría considerar como la determinación de la base imponible; en ese sentido, el autor Palao Taboada –citado por María Asunción Rancaño Martín– lo señala como el procedimiento técnico para llegar a la fijación de la base a partir del objeto del impuesto o materia imponible. (Rancaño Martín, 1997)

Base cierta

La base cierta o la estimación directa, como lo denomina la Ley General Tributaria española, consiste en el método para determinar la obligación tributaria al considerar la información contable, declaraciones y toda la información existente, la cual permita conocer el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma (Ley General Tributaria, s.f.). Es el método más utilizado; pues lo puede usar tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, en los casos donde el contribuyente autoliquida sus declaraciones y la Administración Tributaria en aquellos de fiscalizaciones.

Para realizar la determinación de la base imponible por medio de la base cierta, resulta indispensable que todos los elementos necesarios los aporte el contribuyente, para que se configure el hecho generador determinado por la ley, como por medio de la declaración presentada, libros contables, comprobantes de respaldo o información de terceros, obtenida mediante las declaraciones informativas presentadas anualmente. Es decir, la base cierta se determina mediante todo lo que no se consideren indicios, se determina sobre información⁹.

⁸ Torrealba, *op. cit.*, págs. 345-346.

⁹ Altamirano, *op. cit.*, pág. 518.

Para poder realizar la determinación por base cierta, es primordial, que la Administración Tributaria disponga de todos los elementos necesarios para determinar con la suficiente certeza el hecho imponible.

Como señala correctamente el doctor Adrián Torrealba, *“existe una relación inescindible entre la contabilidad y el llamado método de base cierta o estimación directa, pues éste utiliza la contabilidad como instrumento de medición o determinación. Y como la contabilidad es una técnica sujeta a reglas propias, entonces estas reglas tienen relevancia jurídica en el proceso de determinación de la base imponible”*. (Torrealba, Derecho tributario Iberoamericano: a la luz de la Versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT, 2017)

El autor Pérez Royo la define como el *“método que más adecuadamente mide la magnitud en que consiste la base imponible. Lo que caracteriza realmente a la estimación directa es que en ella existe una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición, que se lleva a cabo directamente sobre las magnitudes empleadas en la propia definición, sin la mediación de conceptos o magnitudes añadidas”*. (Pérez Royo, s.f.)

Dicha definición se ve plasmada en lo que regula la normativa española y costarricense, en los artículos 51 de la Ley General Tributaria y 125 del CNPT, los cuales respectivamente señalan:

“El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”. (Boletín Oficial del Estado, 2003)

El artículo 125 del CNPT por su parte establece:

“Como tesis general sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria”

Cabe observar cómo, tanto la regulación costarricense como la española, establecen la aplicación de la base cierta o determinación directa como método con carácter general y preferente.

Se puede señalar como características de la base cierta lo expresado por Luis María Cazorla Prieto: (Cazorla Prieto, 2012):

- Mediante los medios correspondientes, pretende alinear la cuantificación de la base imponible al valor real de los elementos analizados; pues el presente método lo que utiliza es la información y datos reales.
- La capacidad económica del obligado tributario es la real, traducida en el hecho imponible y cuantificada en la base imponible.
- Los medios a los que se remiten tienen que acoplarse a la búsqueda de la realidad que impregna el régimen.

Por lo tanto, la Administración Tributaria debe utilizar todos los elementos que provea el obligado tributario, al utilizar los registros contables, declaraciones, entre otros; con el fin de obtener la realidad de la situación de cada contribuyente. Las características indicadas anteriormente, se verán plasmadas en los siguientes oficios.

El oficio DGT-742-08, de 26 de noviembre de 2008, establece:

“La determinación de la obligación tributaria se realiza sobre base cierta cuando la Administración Tributaria dispone de elementos probatorios cuya interpretación objetiva logre fundamentar que se ha incurrido en el presupuesto del hecho generador del impuesto fiscalizado, generando la aplicación de la norma un efecto jurídico cuya magnitud económica se origina en el mismo, determinando una obligación de cargo del contribuyente. Bajo,

este presupuesto, se debe disponer de información suficiente, idónea y que haya sido obtenida por medios previamente autorizados por el Ordenamiento Jurídico vigente, a fin de cuantificar y determinar adecuadamente la deuda. Para ello, se debe tomar en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y por consecuencia, la cuantía de la misma. Es decir, el procedimiento determinativo se sirve no solamente de las declaraciones y los documentos presentados por los contribuyentes, sino también de los presentados por terceros e incluso de la información que la Administración detecte y verifique por sí misma. Así mismo ineludiblemente se parte de la existencia de una contabilidad llevada correctamente, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF):

[...] la característica definitoria de la estimación directa es la de efectuarse con base a los datos reales, y no sólo los de soporte documental [...] sino cualquier otro obtenido por medios distintos y suficientemente contrastados. Dada esa atención a la realidad, es el método que mejor se adecua a medir la capacidad económica real del sujeto gravado, garantizando en mayor medida que los restantes los fines de justicia del tributo en particular y el sistema tributario en general.”

La determinación sobre base cierta en ningún caso permite la aplicación de presunciones, inferencias o conjeturas.’”

El Tribunal Fiscal Administrativo, con respecto a la base cierta, ha manifestado el criterio que debe utilizarse en primera opción como lo señala la normativa, además de ser un método confiable y seguro. Dicho concepto es ampliamente desarrollado en la sentencia 507-2009 del Tribunal Fiscal Administrativo de fecha 15 de marzo de dos mil catorce:

“La doctrina imperante, ha establecido que por regla general, la determinación debe realizarse sobre base cierta, por cuanto este procedimiento es muy seguro y no contiene margen de error, debido a que la

Administración Tributaria dispone de todos los antecedentes relacionados con el hecho generador, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. [...] Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o, por lo menos adaptarse a las características y circunstancias de la explicación de que se trate, o según experiencia estadística recogida en actividades de la misma naturaleza. La jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza, también ha establecido que la determinación de oficio debe fundarse en bases aceptables y, en lo posible, acercarse a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales. [...]". (Sala Primera, 2009)

"[...] la determinación sobre "base cierta" se da cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza tanto la existencia de la obligación tributaria sustancial como la pecuniaria de tal obligación, lo cual se puede lograr, como ha ocurrido en autos, con los propios elementos informativos del propio contribuyente, o de terceros, pues de lo contrario la determinación se debería realizar sobre base presunta a través de indicios, lo cual no es nuestro caso, pues la Oficina a quo logró obtener todos los antecedentes necesarios que realizar una determinación sobre base cierta. [...]".

La determinación sobre base cierta corresponderá entonces cuando el contribuyente o los responsables, suministren a la Administración suficientes elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, o bien, cuando la normativa establezca en forma taxativa los hechos y las circunstancias que se deben considerar para los fines de la determinación. Esta probanza deberá fundamentarse en comprobantes fehacientes y concretos, en cuyo caso carece de virtualidad toda fundamentación de carácter general o basada en hechos generales. (Sala Primera, 2014)

Por lo tanto, como bien señala el oficio DGT-742-08, la determinación por base cierta se debe disponer de información suficiente, idónea y la cual haya sido obtenida por medios previamente autorizados por el Ordenamiento Jurídico vigente, con el fin de cuantificar y determinar la deuda en forma adecuada.

El doctor Adrián Torrealba, menciona en su libro Derecho Tributario Iberoamericano: a la luz de la versión 2015 de Modelo de Código Tributario del CIAT, un caso que es de extrema relevancia para lo que se desarrollará más adelante en este trabajo, específicamente en cuanto a los precios de transferencia y la incidencia que tiene el método de estimación objetiva:

“El valor de mercado o de libre competencia es distinto del precio concreto de transacción. En estos casos, el precio o renta de libre competencia no es percibida o devengada, sino que es atribuida. Se trata de una estimación objetiva que se construye con base en métodos comparativos de precios de bienes o servicios, de márgenes brutos o netos de utilidad. Podría discutirse, por ejemplo, si en el caso de un impuesto como el de bienes inmuebles, cuya base imponible es el valor del bien, se aplica un método de base cierta u objetiva. Por la propia naturaleza del hecho generador –titularidad de un bien- y de su base imponible- valor del bien-, la noción de “precio” no existe, sino que el valor es la magnitud que hay que proceder a medir directamente a través de un mecanismo de valoración técnica. Por lo tanto, estaríamos ante un caso de estimación directa o base cierta. En cambio, cuando nos referimos a una “renta”, la medición directa de la base imponible radica en el precio de ésta, mientras que el acudir a un valor mercado nos lleva a un método objetivo de estimación. Ahora, contra la definición de la Ley General Tributaria, la aplicación del valor de mercado no es voluntario en las normativas sobre precios de transferencia.”¹⁰

¹⁰ Torrealba, *Derecho Tributario* (versión inédita).

Esto significa que los precios de transferencia tienen una forma distinta de calcular la base imponible que la establecida en el impuesto sobre la renta, por lo cual resulta necesario una ley que regule los precios de transferencia; pues estos dependen de circunstancias particulares de cada caso. En ese sentido, incidirán distintos elementos y no solo el precio devengado o percibido por la transacción.

Base Presunta

El método de base presunta tiene un carácter subsidiario; pues se utiliza como un método alternativo en los casos donde la Administración Tributaria no pudo obtener toda la información necesaria por parte del obligado tributario. Es decir, no pudo obtener los elementos necesarios para valorar el hecho imponible, tales como: libros de contabilidad, elementos probatorios suficientes, entre otros.

En dichos casos, la Administración Tributaria se ve en la obligación de tomar aquellos indicios o presunciones para llegar a determinar la materia imponible. Es más, este método solo puede utilizarse en aquellos casos donde ya descartaron todas las posibilidades para determinar la base imponible por medio de la base cierta; es decir, mediante la información que el contribuyente suministró.

En la normativa costarricense, el carácter de subsidiario se regula en el artículo 125 del CNPT, el cual indica que en caso cuando no se pueda realizar la determinación sobre base cierta, se podrá utilizar la presunta.

Según el autor Alejandro C. Altamirano, la determinación sobre base presunta tiene las siguientes características¹¹:

- Aplica en casos de excepción
- La ley acuerda una determinada metodología de aplicación con el propósito de no desnaturalizar el instituto y evitar arbitrariedades
- Innecesidad de la impugnación de la contabilidad del contribuyente para poder aplicar la base presunta.

¹¹ Altamirano, *op. cit.*, pág. 519-521.

- Se aplica a casos concretos

Sobre la determinación realizada mediante la base presunta, el oficio DGT-742-08, indicado anteriormente, realiza una amplia explicación, la cual se transcribe de continuo:

“Cuando de la actuación fiscalizadora no se han logrado obtener los antecedentes del presupuesto de hecho de la determinación cierta, entonces subsidiariamente se puede efectuar la misma sobre base presunta; es decir, mediante la aplicación de indicios que consideren todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con el hecho generador, permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria. La determinación de oficio sobre base presunta se afecta también cuando de hechos conocidos se presume la existencia de hechos generadores y su posible magnitud, por los cuales se hubiera omitido el pago de los impuestos. Es importante reiterar que este método se caracteriza por ser de aplicación subsidiaria al de base cierta y porque no se fundamenta en la información proporcionada por el sujeto, sin perjuicio de que pueda usarse parte de ella que sí resulte correcta [...] cuando la Administración aplique el método de base presunta, puede demostrar no solo el incumplimiento de deberes contables formales, sino también que la contabilidad, aunque en principio formalmente correcta, es insuficiente para reflejar la auténtica situación empresarial, por la existencia de una realidad económica diversa, o que tiene mayores alcances que los que presentan los estados financieros “. (Oficio DGT, 2008)

A partir de lo mencionado, es claro que tanto el derecho comparado como la normativa costarricense, son consistentes en indicar que se permite la aplicación de la base presunta, siempre y cuando se motive de forma fehaciente.

Por lo tanto, lo que se pretende demostrar es el hecho presunto, el cual se considera como la base de la cuantía de la renta determinada a partir de las presunciones utilizadas por la Administración Tributaria.

Como bien señala el autor García Vizcino, citado por el doctor Adrián Torrealba:

“En la determinación sobre base presunta, la D.G.I. no cuenta con los elementos de certeza necesarios para conocer exactamente si la obligación tributaria existe y su dimensión; v.gr. por falta de presentación de declaración jurada, o porque la presentada no merece fe en cuanto a los datos consignados a causa de ciertas discordancias con la realidad (contabilidad deficiente, doble contabilidad, cifras contenidas en documentación reservada que no han sido volcadas en las declaraciones juradas, etc.)¹².

Se debe tomar en cuenta que no cualquier supuesto es válido para aplicar la presunción, como se mencionó anteriormente, solo en los casos que no haya podido ser determinada mediante base cierta; es decir, información proporcionada u obtenida por medio del contribuyente.

Como bien indica el autor Adrián Torrealba, la determinación sobre presunta tiene un carácter “sustancial” dado el incumplimiento, sin que sea admisible la negación de toda virtualidad probatoria a la contabilidad por la mera comisión de una pequeña irregularidad formal.¹³

El artículo 116 del CNPT establece los elementos para verificar y determinar la obligación tributaria, en los casos en donde la Administración Tributaria no cuenta con la certeza necesaria dada la insuficiente información aportada por el contribuyente:

“[...] b) A falta de tales registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración estos sean insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria. Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos, la existencia de mercaderías y productos, el monto de las compras y ventas efectuadas, el rendimiento normal del negocio o la

¹² Torrealba, Derecho Tributaria, págs. 353-354.

¹³ Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano...* (versión inédita).

explotación objeto de la investigación, o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza, los salarios, el alquiler del negocio, los combustibles, la energía eléctrica y otros gastos generales, el alquiler de la casa de habitación, los gastos particulares del contribuyente y de su familia, el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que esta reciba o requiera de terceros.” (Código de normas y procedimientos tributarios)

Sin embargo, recuérdese que la lista anterior es simplemente ejemplificativa; pues la Administración Tributaria puede utilizar todos los elementos que considere necesarios, tales como el margen de utilidad de otros negocios, siempre y cuando se encuentren relacionados con la actividad del contribuyente en cuestión.

En aquellos casos en los cuales no es lo más adecuado efectuar el cálculo sobre datos ciertos y concretos, la ley puede disponer que la obligación tributaria se determine por medio de índices, módulos o diversos datos que permiten reflejar la capacidad económica del sujeto pasivo. Viene a ser una medicación aproximada.¹⁴

Cabría indicar que el elemento esencial para determinar, por medio de base presunta, es la aplicación de indicios.

Estimación indirecta y estimación objetiva

Las estimaciones “inciden en las valoraciones fiscales, por ejemplo en la estimación indirecta de bases imponibles, la ley permite crear una base tributaria allí donde se aprecia una sustancial falta de colaboración social de los sujetos pasivos con los órganos de la inspección tributaria. Por lo que las estimaciones son criterios para la valoración de magnitudes tributarias”. (Eseverri Martínez, 1995)

¹⁴ Altamirano, *op. cit.*, pág. 414.

Las estimaciones son frecuentemente utilizadas para estimar una realidad jurídica, en el caso de la estimación indirecta *“se sirve de una serie de medios indiciarios para concretar la realidad económica del contribuyente”*¹⁵.

Como se observa, las denominaciones estimaciones y base presunta tienen una cierta relación de acuerdo con lo indicado por Sainz de Bujanda, el cual indica *“puede acontecer que la determinación directa de la base no sea posible. Entonces —se dice— habrá que “estimarla” o, lo que es lo mismo, se calculará presuntivamente.”*¹⁶.

En la legislación española la estimación indirecta se encuentra regulada en el artículo 53 de Ley General Tributaria, la misma establece lo siguiente:

“1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.

b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.

c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.

d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

¹⁵ Eseverri, *op. cit.*, pág. 18.

¹⁶ Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano (...)*.

b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley”.

Es decir, la estimación indirecta es un régimen subsidiario de los de estimación directa y objetiva. Se trata de un sistema que entra en juego solo en los casos anómalos, en donde el incumplimiento de sus deberes, por parte del sujeto pasivo o la presencia de otras circunstancias, determinan que no sea posible calcular la base de acuerdo con lo previsto en la Ley.¹⁷

La estimación indirecta es el seguimiento del procedimiento de liquidación mediante medios extraordinarios y legales (por la ausencia de la colaboración del obligado tributario), con la finalidad de determinar la base imponible mediante los métodos directos u objetivos,¹⁸ la cual tiene las siguientes características:¹⁹

- La estimación es la continuación del procedimiento de liquidación por medios extraordinarios
- Es subsidiaria de la determinación, porque puede ser aplicada cuando lo permite la normativa y cuando no es posible determinar por medio del método objetivo o directo.
- Utiliza los indicios con los cuentén en ese momento

¹⁷ Pérez Royo, op. cit., pág. 211.

¹⁸ Rancaño Martín, op. cit., pág. 42.

¹⁹ Idem, págs. 46-51

- Es de carácter subjetivo, ya que son de aplicación solo para el caso en concreto.

La estimación objetiva puede ser principalmente utilizada como primera opción en los presupuestos materiales previstos para emplear en la normativa. Se aplica de manera sustitutiva, *ab initio* y por disposición normativa, de la base cierta. Asimismo, en algunos casos puede ser de aplicación voluntaria por el obligado tributario, en los sistemas de cuantificación de la renta por módulos.²⁰

La estimación objetiva no se encuentra regulada en la normativa costarricense; sin embargo, si es otro método de determinación de la base imponible que prevé la Ley General española en el artículo 52 *"el método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes. Índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo"*. Dicha normativa será de carácter voluntario para los obligados tributarios en los supuestos donde se indique que aplica (Ley General Tributaria, ley 58, 2003). De acuerdo con lo anterior, se puede interpretar que es un método prácticamente indiciario.

Se utiliza como una alternativa a la estimación directa, en aquellos casos expresamente previstos por la Ley, es de carácter opcional o voluntario y procede solo en virtud de previsión expresa en la Ley propia de cada tributo.²¹

Según FERREIRO, la estimación objetiva:

*"La medida de la base no se hace directamente, sino utilizando ciertos índices, signos o módulos. La base a tener en cuenta, en este caso no es ya la medida cierta y directa de la magnitud elegida como tal, sino la medida que resulta de la aplicación y valoración de los signos, índices y módulos previstos por la Ley"*²².

²⁰ Adrián Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano (...)*.

²¹ Pérez Royo, *op. cit.*, pág. 209-210.

²² Adrián Torrealba Navas. *Derecho Tributario (...)*, págs. 349-351.

Sección segunda: presunciones

Las presunciones en materia tributaria implican que *"[...] de un hecho conocido se infiera a otro hecho desconocido cuya existencia es probable, permite inferir hechos desconocidos, partiendo de otros conocidos [...] supone un hecho cierto sobre el cual no existen dudas para elaborar, a partir de ese hecho, una regla de experiencia que indique como es el orden natural de las cosas, cuyo resultado conduce a un hecho presumido sobre el que no tenemos certeza"*²³. Es importante que del hecho conocido que se tomará para realizar la presunción, se encuentre debidamente comprobado.

El autor Ernesto Eseverri Martínez define las presunciones como *"un proceso lógico a través del cuales pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia [...] se justifica porque en el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado de comprobar las situaciones tributarias a buscar, por sí mismo, la verdad material de aquellas, sin esperar la colaboración de los interesados en el desarrollo de esa actividad"*.

En otras palabras, las presunciones son elementales para la Administración Tributaria en aquellas situaciones en las cuales el Administrado no ha proporcionado toda la información necesaria y la misma se considera que no se ha reportado o están mal reportados.

La Administración Tributaria, frecuentemente utiliza las presunciones en casos en los que la *"apariencia jurídica nace porque la norma jurídica no desea asumir la realidad económica que le rodea o el negocio jurídico que se estipula y es su deseo crear su propia realidad jurídica, por lo que se llega a presumir algo que se produce en la realidad de los acontecimientos y así finge que un conjunto de bienes de disfrute individual"*.²⁴ Sobre dicho comportamiento se hará referencia en el capítulo 3; pues en distintas ocasiones

²³ Altamirano, *op. cit.*, pág. 542.

²⁴ Eseverri Martínez, *op. cit.*, pág. 19.

la Administración Tributaria realiza lo descrito supra por considerar que situaciones no son ciertas o reales y utiliza una presunción para determinar otro hecho.

A pesar de que las presunciones se utilizan como medios para determinar un hecho a partir de otro conocido, estas no pueden confundirse con las estimaciones; pues las últimas se usan como una forma de valoración; es decir, en los casos en los que se busca conocer y valorar la realidad económica de un contribuyente para la aplicación de un tributo. En ese sentido, se está hablando de una estimación no de una presunción. Sin embargo, no se puede dejar de lado que después de presumido el hecho, puede resultar necesario que se practique una estimación para efectos tributarios.

Dado que en este trabajo se analizará cómo la Administración Tributaria realiza presunciones a partir de otros hechos conocidos, es que toma gran relevancia las presunciones legales.

Las presunciones *"tienen un carácter deductivo, es decir de dos hechos reflejados en la norma (el base y el que se presume) se engarzan por la conducción lógica que se fundamenta en la regla de la normalidad de los casos"*²⁵.

En resumen, aquellas deducciones lógicas creadas por el legislador, son consideradas como presunciones legales y estas tienen como subcategorías: presunciones *iuris et iure* o presunción absoluta, las presunciones *iuris tantum* o presunciones relativas y las presunciones *hominis* o simples. Son las presunciones absolutas, las que guardan una estrecha relación con las ficciones jurídicas, existiendo una dificultad de identificación.

26

En los casos en donde la Administración Tributaria desea crear una realidad jurídica distinta a la indicada por los contribuyentes a partir de presunciones, lo que se efectúa es *"anticiparse a las conductas fraudulentas de los sujetos pasivos, intentando desvelar normas de cobertura y normas defraudadas"*, ante dichas situaciones se dejaría de estar en la típica presunción descrita anteriormente, o sea, en un proceso de deducción. El

²⁵ Idem, pág. 7.

²⁶ Idem, págs. 19-20.

autor Eseverri Martínez, indica que ante dichas situaciones se acercan a las ficciones jurídicas.²⁷

Las ficciones de acuerdo con el autor José Luis Pérez de Ayala *"pertenecen a la categoría de las proposiciones normativas incompletas, constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal [...] realiza funciones semejantes a las que corresponden a las hipótesis en la investigación científica. Permite al legislador atribuir efectos jurídicos, que, en ausencia de la ficción, no serían posibles, a ciertos hechos o realidades sociales [...]".* (Pérez de Ayala, 1970)

Dicha figura, parte del hecho cierto al cual se le otorga certeza jurídica; sin embargo, la posibilidad de su existencia es muy improbable, a diferencia de la presunción que consiste en un hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de existir en la realidad²⁸.

Las ficciones nacen ante la evidencia de la inexistencia de un hecho y a través de ella se crea una realidad jurídica, por medio de esta figura jurídica, se producen valoraciones o calificaciones en el Derecho que deben ser aceptadas por tratarse de realidades instituidas por la norma jurídica y se debe tomar como una realidad artificial no discutible; por lo tanto, la ficción no puede ser destruida mediante prueba en contrario²⁹.

Las presunciones y las ficciones son diferenciadas por los siguientes elementos³⁰:

- a. Las presunciones absolutas deben plantearse y trazarse en la norma jurídica como instrumento de apoyo a la actividad probatoria del órgano administrativo. A diferencia de las ficciones, que no buscan asistir en la función investigadora, sino que muestra como verdad jurídica lo que no es probable en la realidad de los acontecimientos.

²⁷ Idem.

²⁸ Altamirano, *op. cit.*, pág. 542.

²⁹ Eseverri Martínez, *op. cit.*, pág 21.

³⁰ Idem, pág. 20-23.

- b. Las presunciones se utilizan en el ámbito de la prueba, con el fin de facilitar la actuación de la Administración Tributaria, pero no son un medio de prueba, sino un juicio de probabilidad ante un hecho probado; mientras que las ficciones quedan ubicadas en el ámbito del Derecho Material.
- c. Las normas que contienen una ficción jurídica son de aplicación imperativa (indiscutible); mientras las presunciones de aplicación facultativa pueden aplicarse según el criterio de la Administración Tributaria.
- d. La ficción jurídica, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, coloca en duda la certeza del Derecho y la presunción absoluta van en contra de la seguridad de los hechos; pues no resulta posible.

Sobre el enfoque de la base presunta, aplicado para el análisis de las transacciones entre partes vinculadas, se analizará en el segundo capítulo.

A pesar de que las presunciones se utilizan en distintas ocasiones por la Administración Tributaria, en las situaciones en donde se presentan ciertas irregularidades contables. En algunas, se consideraron como irregularidades contables las situaciones de abuso del derecho.

Sección tercera: abuso del Derecho

Producto de la globalización que se generó a partir de la segunda guerra mundial, con el fin de eludir o evadir impuestos los contribuyentes implementaron distintas estrategias o figuras jurídicas, las cuales no siempre se encuentran de acuerdo con lo regulado por la ley.

Tanto el autor Rosembuj como Fernando Gamboa, coinciden que el abuso del derecho se realiza con el fin de eludir impuestos por medio de formas jurídicas que no reflejan, de forma perfecta y correcta, la estructura del contrato que se está celebrando (Gamboa Calvo, 2000). Por lo tanto, el autor Fernando Gamboa indica que mediante el abuso del derecho se logra un resultado tributariamente antijurídico; sin embargo, es diferente al fraude ya que no se ataca la figura contractual o el acto de la parte de forma directa.

De acuerdo con Darío M. Rajmilovich, el abuso del derecho comprende *“tanto la normativa domestica constitutiva de las reglas de la tributación internacional [p. ej., reglas de delimitación de la fuente de renta, la definición de residencia, la aplicación de créditos por impuestos extranjeros (FTC), los regímenes de transparencia fiscal internacional (CFC), las reglas de precios de transferencia, etc.] como los CDI”*. (Darío Rajmilovich , 2014)

El abuso del derecho es particular, por cuanto permite que la Administración Tributaria prescinda de dichas formas que van en contra de lo regulado por el ordenamiento jurídico.

Dicho punto se desarrollará más adelante, de cómo la Administración Tributaria, amparada en el artículo 8, prescinde de las formas jurídicas que considera como abusivas en casos que tal vez lo que procedía era aplicar precios de transferencia.

A. Clausulas anti elusivas

Las cláusulas anti elusivas tienen como finalidad que la aplicación de las normas tributarias cumplan con el principio de prevalencia de la sustancia sobre las formas; es decir, que se den de acuerdo con la realidad económica. Pretenden que los obligados tributarios tengan las consecuencias tributarias establecidas en las normas sustantivas que regulan los hechos realizados. Por lo tanto, son instrumentos que buscan evitar la no generación de sus obligaciones tributarias por medio de simples mecanismos formales.³¹

El doctor Adrián Torrealba señala que las cláusulas consisten en *“reacción del ordenamiento jurídico a un conjunto de anomalías en el comportamiento de los contribuyentes que terminan por generar una obligación tributaria menor a la debida. Tales anomalías se relacionan, como deriva de la expresión “antielusiva”, con comportamientos elusivos”*³².

³¹ Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano* (...), pág. 167.

³² Idem, pág.170.

Las normas anti elusivas, prevén dos tipos de cláusulas:

- a. Cláusulas generales o GAARs (*por sus siglas en inglés general anti- avoidance rules*): *prevén conductas de abuso no limitadas o condicionadas de modo específico a la aplicación de un determinado tributo o situación, constituyen reglas domésticas que permiten a las autoridades fiscales recharacterizar o recalificar una transacción o una serie de transacciones concertadas con el único o principal propósito de obtener beneficios fiscales, o bien, cuando su sustancia económica aparece desacoplada de la forma o estructura jurídica utilizada. Muchos sistemas fiscales contienen tales reglas, sea bajo la forma de una previsión expresa en los códigos de impuesto o de un principio general contra el abuso de ley. El alcance y aplicación de las GAARs varían de jurisdicción a jurisdicción”.*

Tienen por objeto desentrañar la realidad fáctica, más allá del ropaje jurídico con que las transacciones aparecen estructuradas o instrumentadas. Las GAARs califican los hechos (hecho imponible o base imponible) o su atribución (sujeto).³³

Sistemas como el costarricense, lo regulan mediante el artículo 8 del CNPT, el principio de realidad económica. Se establecen dos clases de cláusulas generales³⁴:

- a) *la cláusula antiabuso o cláusula antielusiva de estándar mínimo, que previene el ahorro tributario mediante el uso de las formas jurídicas de manera artificiosa o inapropiada, desvinculada de su causa típica (jurídica o socialmente), sin razones de negocio válidas o significativas, más allá de la puramente fiscal, que lleva a “desconocer efectos tributarios a aquellas operaciones concertadas por exclusivos motivos de ahorro fiscal”*
- b) *la cláusula antielusiva en sentido amplio, que se centra en evitar estructuras contractuales en que el ahorro tributario es uno de sus principales motivos.*

La diferencia entre ambas es que, en esta última, puede haber un uso no

³³ Darío Rajmilovich, *op. cit.* Págs. 12 y 13.

³⁴ Adrián Torrealba, *op. cit.*, pág. 169.

*abusivo de las formas jurídicas, puede incluso haber motivos económicos o de negocios principales, pero basta con que otro de esos motivos principales sea el ahorro tributario para que la Administración pueda desconocer las transacciones realizadas y el ahorro consecuente*³⁵

- b. Clausulas especiales o SAAR (*Specific anti-avoidance rules*): son reglas domésticas, las cuales operan con miras a un objeto específico, ya sea una forma de conducta o un impuesto o aspectos determinados. Pueden tener por objeto calificar ciertos hechos o sus atribuciones, o fijar reglas de derecho para establecer el encuadre de determinadas transacciones o estructuras, con el fin de proteger la equidad, consistencia o coherencia internas del sistema tributario.³⁶

De acuerdo con lo explicado anteriormente, se puede indicar que la función de las cláusulas anti elusivas es interpretar la norma y calificar jurídicamente los hechos, ya sea para todos los tributos o un determinado tributo según sea la cláusula que se esté utilizando.

B. Principio de Realidad Económica

La interpretación jurídica es definida como *“entendida como actividad de carácter cognoscitivo cuyo objeto es averiguar el sentido o alcance de una norma jurídica, constituye un momento necesario en el proceso de aplicación de la misma”*³⁷

La doctrina ha establecido dos criterios interpretativos denominados interpretación estricta e interpretación económica.

La interpretación estricta se define como *“una derivación de la concepción peyorativa, de la conceptualización de las leyes tributarias como normas «odiosas» o restrictivas de la libertad individual”*³⁸, por cuanto dicha interpretación no debía atender contra los

³⁵ Idem.

³⁶ Rajmilovich, *op. cit.*, págs. 13-14.

³⁷ Pérez Royo, *op. cit.*, pág.134.

³⁸ Idem, pág. 135.

derechos fundamentales.³⁹El autor Fernando Gamboa efectúa una comparación con la interpretación extensiva; pues podría considerarse como la versión inversa. Es decir, si no se puede aplicar una versión restrictiva tampoco una extensiva (no se desprende que el carácter de lo público pueda ser más urgente que los intereses de los particulares). Sin embargo, de dichas interpretaciones no deben ser aplicadas según lo indicado por el doctor Torrealba.⁴⁰

La interpretación aceptada por la doctrina es la económica y consiste en *“un principio o regla a seguir en la calificación de los supuestos de hecho concretos, para determinar su subsunción o encaje en el presupuesto de hecho general definido en la norma”*.⁴¹

En su artículo 6 el CNPT establece, respecto a la interpretación de las normas tributarias, que estas deben interpretarse con arreglo a todos los métodos admitidos por el derecho común.

Mientras que la Ley General Tributaria española es más específica en cuanto a la interpretación de las normas tributarias, ya que en su artículo 12 establece:

“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

³⁹ Gamboa Calvo, op. cit., pág. 32.

⁴⁰ Gamboa Calvo, op. cit., pág. 35.

⁴¹ Pérez Royo, op. cit., pág. 135.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública”.

A partir de la facultad interpretativa indicada anteriormente, el CNPT en su artículo 8 regula lo relativo al principio de realidad económica, el cual se ve como una forma inicial de efectuar una interpretación del hecho generador, cuando se lleva a cabo a partir de la realidad y no en formas jurídicas.

El artículo 8 del CNPT denominado *“Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria”* establece:

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

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

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

A partir de la lectura del artículo 8 CNPT, se desprende que el legislador tiene la facultad de analizar, sea cual sea la forma jurídica utilizada que haya generado la obligación tributaria. Por lo tanto, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear un tributo, con el fin de conocer los hechos realmente acontecidos la Administración Tributaria tiene la potestad de *"desconocer las formas jurídicas, es decir, contratos, operaciones mercantiles, elegidas por el contribuyente y asignar el significado correspondiente de conformidad con el eventual perjuicio que dicha elección de figuras jurídicas genera al fisco"*. (Sánchez Conejo, 2013)

¿Cómo surge la interpretación a partir del artículo 8 del CNPT (criterio de realidad económica)? Surge a partir de la combinación de tres factores descritos por Fernando Gamboa:

- a. El fin u objeto de la ley
- b. La significación económica de la misma
- c. Los hechos tal como han sucedido realmente

En el caso de la ley del impuesto sobre la renta se observa que grava las utilidades generadas por los contribuyentes y, si un contribuyente reportó ingresos por un arrendamiento, pero en realidad era una contraventa, eso exactamente es lo que busca el artículo 8, gravar la realidad de los hechos reportados por los obligados tributarios, dentro del marco de la seguridad jurídica.

El autor Adrián Torrealba en su prólogo al libro *"El principio de realidad económica como criterio interpretativo en el Derecho Tributario"*, indica que este método debe limitarse a los supuestos de utilización de formas jurídicas manifiestamente inapropiados; es decir, para casos de abuso del derecho. (Gamboa Calvo, El principio de realidad económica como criterio interpretativo en el Derecho Tributario, 2000)

Dicho principio, funge como una cláusula general anti elusiva, la cual busca establecerse como una válvula de escape del sistema para corregir las disfuncionalidades que se puedan generar tanto por la Administración Tributaria como por los contribuyentes.

Por lo anterior, el principio de realidad económica es un criterio de interpretación que se utiliza en materia tributaria, con el fin de verificar la finalidad y el espíritu de la norma. Funciona de igual manera para desentrañar el contenido de las normas tributarias.

Lo anterior por cuanto el legislador puede tomar como hechos generadores los que están fundamentados con claridad en las formas jurídicas y determinar aquellos hechos generadores a partir de la realidad de las situaciones, con el fin de verificar cuál es la verdadera capacidad económica del contribuyente para eventualmente determinar el impuesto a pagar.

El principio de realidad económica tiene un carácter de calificador jurídico; es decir, puede verificar si unos hechos de la realidad del contribuyente encuadran en el supuesto abstracto descrito en la norma, ya sea tributaria o de otra rama. Por ejemplo, si se existe un arrendamiento, pero los hechos conocidos coinciden más con el de una compraventa, entonces al ser una compraventa encuadra en la norma de depreciación y no en una norma de gasto deducible. ¿Esto que tiene que ver con el principio de realidad económica? Pues mediante este principio, la Administración Tributaria tendría la facultad de recalificar jurídicamente lo que hizo el contribuyente.

De acuerdo con la Sala Primera según la sentencia 1181-2009:

"[...] en materia tributaria, es posible distinguir dos ámbitos de aplicación del citado principio. El primero, referido propiamente a la interpretación del contenido de la norma, entendiéndose que el operador jurídico no debe limitarse al simple sentido de las palabras utilizadas por esta, sino que, al momento de realizar esta operación intelectual, debe privilegiar la finalidad que persiguió el legislador al crear el tributo. [...] Cabe aclarar que, como método interpretativo propio de esta rama jurídica, su aplicación resulta viable tanto

al momento de determinar la imposición de gravámenes, sino también de los beneficios otorgados por el ordenamiento. Ahora bien, los alcances de la disposición en comentario no se agotan en lo expuesto, ya que presenta una segunda vertiente, que consiste en aplicar dicho principio en el proceso de calificación de las conductas de los contribuyentes. Desde esta perspectiva, su finalidad es otorgarle al operador jurídico, al momento de verificar si se cumple o no el hecho generador (o bien, el beneficio fiscal), la posibilidad de valorar, desconociendo la estructuración que al efecto realizó el sujeto pasivo (lo que vendría a ser un aspecto meramente formal), si una determinada riqueza o capacidad económica puede ser subsumida dentro de los presupuestos contenidos en la norma para el surgimiento de la obligación tributaria. Esto es, si desde el punto de vista material, se actúa o no el hecho generador. Como se puede observar, va más allá de la interpretación de la norma, para ingresar en las particularidades del caso concreto. Existe, en consecuencia, una habilitación legal para desconocer la forma jurídica adoptada, y aplicar la legislación tributaria, directamente, sobre la realidad que se determine con base a las pruebas”.

El espíritu de esta norma es evitar la erosión de las bases imponibles, lo cual implica que al tener el legislador tal capacidad interpretativa, desconozca ciertas formas jurídicas, en los casos que se considere que se esté erosionando la base imponible.

Dada esta situación, dicha norma ha servido como criterio para analizar distintas transacciones, incluidos los precios de transferencia y, por la falta de conocimiento en muchos casos por parte de la Administración Tributaria, se han comedido interpretaciones erróneas.

C. Simulación

La indicación a los contribuyentes de que se está frente a simulación no tiene como tarea corregir la aplicación de la norma utilizada por los contribuyentes, sino

“establecer los hechos realmente producidos y a los que la norma debe ser aplicada”⁴²; en otras palabras, descubrir realmente cuál es la mentira que está siendo encubierta. Dicha facultad está completamente permitida por el CNPT; pues la Administración Tributaria –dentro de sus potestades en los procedimientos de fiscalización–, debe señalar que es realmente lo que se está efectuando.

La simulación en los negocios consiste en los casos que “las partes se ponen de acuerdo para hacer aparecer ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad.”⁴³

El autor Diego Salto define la simulación como “el acuerdo entre dos o más personas tendientes a manifestar una voluntad distinta a la real, con el fin de causar un engaño en relación con la apariencia o existencia jurídica de uno o varios actos o negocios jurídicos. Es necesario que exista un acuerdo y que este se realice de manera consciente entre las partes”. (Salto, s.f.)

La figura de simulación prevé dos clasificaciones: la absoluta y la relativa, es considerada como simulación “cuando la voluntad real de un acto o negocio encubra una situación inexistente”, y relativa cuando “el acto o negocio encubra una situación existente pero falsa, como por ejemplo el hecho de realizar un contrato de compraventa en lugar de una donación”.⁴⁴

En ese sentido, cabe aclarar que:

La simulación no afecta el consentimiento sino la causa del negocio, de modo que ésta es falsa o aparente, pues lo “que las partes que intervienen en el negocio simulado han querido es la producción del resultado que debería derivar del negocio disimulado”.⁴⁵

⁴² Pérez Royo, *op. cit.*, pág. 274.

⁴³ Idem.

⁴⁴ Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano (...)*, pág.194.

⁴⁵ Idem.

De acuerdo con el autor Pérez Royo, una vez determinado la existencia de la simulación en el procedimiento de fiscalización efectuado por la Administración Tributaria, solo tendrá efectos tributarios.

La Ley General Tributaria española, en su artículo 16 regula lo relativo a la simulación:

"1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente." (General Tributaria, 2003)

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que en dicha figura el elemento principal es la manifestación por parte de dos sujetos de una situación diferente de la real, que afectan la causa del negocio. Por lo tanto, a modo de ejemplo se podría indicar que una simulación absoluta sería la entrega de facturas donde se justifica la venta de un servicio, el cual nunca fue prestado.

D. Fraude de ley

Dado el momento actual, los contribuyentes han empezado a utilizar distintas formas económicas de opción; sin embargo, algunas de ellas exceden los límites de la legitimidad. En este punto es donde entran las cláusulas anti elusivas. En esta sección se desarrollarán dos posturas respecto al fraude fiscal, las que ven como el acto ilícito que acarrea una sanción y la postura que indica que según se regula la figura aplicada no hay sanción, amparado en una norma de cobertura.

Si se comprende como fraude de ley, lo señalado por el profesor De Castro *"uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otras normas dictadas con distinta finalidad [...] el fraude a la ley consiste en utilizar un*

*tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio, aquel precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica”.*⁴⁶

En este punto es importante considerar los dos elementos que constituyen el fraude fiscal, según el autor Fernando Gamboa, los cuales son la búsqueda de un resultado elusivo y el empleo de negocios jurídicos o contratos como medios lícitos de obtener el resultado pretendido.⁴⁷

Tal es el caso del autor argentino Alejandro Altamirano quien indica que *“cuando el contribuyente ha tenido por único propósito la obtención de la reducción de la carga tributaria, ello de por sí evidencia una conducta reprochable”*. Por lo tanto, sería sancionable.⁴⁸

La segunda posición no está tan lejana; pues se pretende utilizar medios lícitos para obtener un resultado. Al respecto el profesor Ferreiro Lapatza expone que *“el contribuyente no incurre en ocultación fáctica sino lo que hace es aprovechar un medio jurídico más favorable, que opera como norma de cobertura, previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable”*⁴⁹.

El problema con el fraude de ley es que se realiza sobre una línea muy delgada, ya que pueden ser actos realizados como una economía de opción o, como se mencionó supra, puede ser economías que trascienden los límites de la legitimidad.

El doctor Adrián Torrealba cita el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal de España, donde explica muy atinadamente en los casos que se da un fraude de ley por medio de la planificación fiscal para reducir cargas sociales:

“Esta actividad, irreprochable cuando se desarrolla dentro de los márgenes del ordenamiento jurídico, pasa a ser desaprobada cuando el obligado recurre

⁴⁶ Gamboa Calvo, *op. cit.*, pág. 64.

⁴⁷ *Idem*, pág. 65.

⁴⁸ Adrián Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano (...)*, pág. 191.

⁴⁹ *Idem*, pág.183.

a operaciones o mecanismos de complejo entramado jurídico, que, aun siendo reales, eficaces y válidos desde el punto de vista jurídico, resultan artificiosos o impropios para los actos o negocios que pretende, y con los que lo que se busca es eludir la aplicación de la norma tributaria para evitar el pago de tributos u obtener una ventaja fiscal importante. En tales casos la legislación regula mecanismos correctores que permiten a la Administración tributaria aplicar la norma que hubiera correspondido o eliminar las ventajas fiscales obtenidas determinando las cantidades que debieron ser pagadas.”⁵⁰

Existe una posición legislativa, doctrinal y jurisprudencial que, a criterio de la autora de la presente tesis, es la más fuerte; pues se puede materializar en normativas como la española o el código modelo del CIAT, los cuales consideran que aunque dichas figuras exceden los límites de legitimidad, no deben derivar una sanción. Tal criterio se fundamenta en dos situaciones:

- a. Bajo un criterio de excepción al principio general, que el hecho generador no puede ser integrado por analogía; la ausencia de sanción en este caso deriva precisamente de esa excepcionalidad, la cual lleva hasta el límite de integrar el hecho generador (u otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria); pues si se aplicara una sanción implicaría una violación grosera del principio penal donde indica que no puede haber un delito, ni ninguna pena sin ley previa.⁵¹
- b. Se ve como un caso de interpretación extensiva y se fundamenta la ausencia de sanción, en este caso para el fraude de ley y en los casos en que concurriera una causa de exculpación por haber actuado el contribuyente bajo una interpretación razonable de la ley.⁵²

De acuerdo con las situaciones descritas anteriormente, se puede ver el claro ligamen existente con el abuso de las formas jurídicas o también conocido como el uso

⁵⁰ Idem.

⁵¹ Idem.

⁵² Idem.

inapropiado de las formas. Entonces se tienen como requisitos para que concurren las situaciones indicadas que⁵³:

1. Se dé una utilización de actos o negocios inusuales, artificiosos o impropios.
2. La ausencia de otros efectos relevantes distintos del ahorro fiscal.

El criterio real que podría ser aplicado por la Administración Tributaria es el extensivo, en el cual el fraude de ley en materia tributaria sería *“el resultado de una conducta consistente en evitar la realización del hecho generador o imponible, buscando adecuar el comportamiento al presupuesto de hecho de otra norma, llamada norma de cobertura, que regula una situación no incluida en el hecho generador. Sin embargo, pese a que el contribuyente actúa en la creencia de que el ordenamiento le ofrece esta alternativa para obtener un ahorro tributario legítimo, el ordenamiento, al incluir una norma tendente a evitar el fraude de ley, exige al intérprete de la norma tutelar el espíritu de ésta. Para ello, debe proceder a una interpretación extensiva de la norma tributaria eludida y a una interpretación restrictiva de la norma de cobertura, siempre que pueda entenderse de que ésta ha sido utilizada para una finalidad que no le es típica ni normal”*.

La aplicación extensiva es para los casos de las normas que prevén casos abiertos y en los cuales se evitaría la sanción por cuanto el contribuyente actuó bajo una economía opcional. Por lo tanto, termina siendo una figura del abuso en las formas jurídicas.

Como se desarrollará en el capítulo III, durante una época, el criterio que mantuvo la Administración Tributaria fue de rechazar muchas formas jurídicas por considerarlas abusos del derecho, cuando en muchas ocasiones eran transacciones en las cuales el criterio que debía aplicarse eran los precios de transferencia. Por lo tanto, más adelante se desarrollarán consideraciones sobre los precios de transferencia; sin embargo, antes de entrar en dicho tema, resulta fundamental comprender qué se consideran las partes vinculadas.

⁵³ Idem, pág. 186.

Sección cuarta: partes relacionadas en su incidencia en los precios de transferencia

Las primeras aproximaciones que se dieron a nivel mundial del concepto de partes relacionadas, en relación con los precios de transferencia, nacieron a partir de 1979, cuando el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó un Informe sobre Precios de Transferencia, denominado "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*", como consecuencia de las transferencias de ingresos al extranjero que estaban realizando las compañías, con el fin de disminuir la carga tributaria. (Torre Delgadillo, 2012)

El autor Vicente Torre Delgadillo, define los precios de transferencia como "*todas aquellas políticas que tienen como fin primordial evitar que, como consecuencia de la celebración de actos contractuales o comerciales entre empresas asociadas, o entre estas y un tercero vinculado, se den efectos fiscales desfavorables en el país donde se producen las utilidades o las pérdidas por actos empresariales o de prestación de servicios. En consecuencia, nos encontramos frente a una figura que tiene como objetivo prescindir en las transacciones corporativas antes citadas, de todas aquellas operaciones inexistentes que se manifiestan como intereses, royalties, cánones o dividendos manipulados, y que permiten dirigir utilidades o pérdidas del país en que se producen a otro, con el consiguiente perjuicio recaudatorio*".⁵⁴

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que las partes relacionadas, son el componente esencial de los precios de transferencia, de lo contrario, no se podría referir al tema de precios de transferencia. Dado lo anterior, se desarrollarán nociones básicas de las partes relacionadas y sobre la vinculación.

⁵⁴ Torre Delgadillo, op. cit., pág. 27.

A nivel nacional, la directriz 20-03 emitida por la Dirección General de Tributación, introducía el concepto de vinculación fundamentado en el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, indicando que se considera como tal:

“[...] una empresa [...] participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa [...] y en uno u otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes”.

De igual forma dicha directriz definía las operaciones vinculadas como *“aquellas de las cuales deriva una relación con las transacciones que efectúan: un socio, empleado, directivo, asesor o familiar con la empresa, en forma directa o indirecta u otra”.*

Dicha definición fue ampliada mediante el Reglamento de Precios de Transferencia denominado “Disposiciones sobre precios de transferencia” No. 37898-H, específicamente su artículo 4, el cual indica: (Disposiciones sobre precios de transferencia, 2013)

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

Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una persona o entidad tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial que no tenga facultades suficientes, según la legislación de ese país, para intercambiar información de relevancia fiscal con la Administración Tributaria costarricense.

Se considerarán específicamente partes vinculadas:

1. Las personas físicas o jurídicas que califiquen en alguna de las siguientes situaciones:

a) Una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto.

b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas.

c) Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o partícipe de otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

i. Que posea la mayoría de derechos de voto.

ii. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

iii. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

iv. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración.

v. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por esta.

d) Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, todas ellas integrarán una unidad de decisión.

A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

2. También se considerarán partes relacionadas:

a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.

b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma, residente en el exterior.

c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.

d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.

e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada”.

El autor Vicente Torre, indica varias formas en las cuales se pueden considerar partes vinculadas, como lo son: las compañías que se las considera –en caso de haber dos o más entidades–, cuando una participe directa o indirectamente en la Administración, control o capital de la otra. En el caso de sociedades en participación, las personas que conforme a ley se consideren partes relacionadas de dicho integrante, o en caso de aplicar los establecimientos permanentes.

En cuanto al presente trabajo de graduación, se analizará el tratamiento tributario en el periodo de quince años que han recibido las transacciones entre las partes relacionadas.

Capítulo segundo Enfoques dados por las instancias administrativas para el tratamiento de las transacciones entre partes relacionadas

Para analizar cuáles son los criterios que aplica la Administración Tributaria, en los casos de las relaciones entre partes relacionadas, se desarrollarán los tres enfoques básicos que se verán analizados en los oficios de la Administración Tributaria y las sentencias judiciales.

Sección primera: enfoque de Precios de Transferencia

Al tener las empresas la necesidad de aumentar sus ventas y, como consecuencia el aumento de los ingresos, las empresas internacionales buscan expandir los negocios a países de menor tributación. Dichas relaciones las regula la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La OCDE, nace a partir de 1948 con el objetivo de promover la mayor expansión posible de la economía, empleo y progreso en el nivel de vida dentro de sus países miembros, con la mira puesta a mantener la estabilidad financiera y contribuir con el desarrollo de la economía mundial sobre bases multilaterales y no discriminatorias. En 1992 difunde las Directrices de Precios de Transferencias para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, con el fin de aplicar el principio de plena competencia "*Arm's Length*". (Castillo Calzada, s.f.)

Las regulaciones de precios de transferencia instauradas por la OCDE, se ubican en un punto intermedio entre evitar la doble imposición y la erosión de las bases imponibles; por lo tanto, se regulan tanto con el fin de evitar la doble imposición como para combatir la evasión.

De acuerdo con el doctor Adrián Torrealba, el enfoque de precios de transferencia "*tiene su origen en el intento de evitar la erosión de bases imponibles como resultado de este tipo de transacciones. El argumento es simple: cuando negocian dos entidades que forman*

*parte de un mismo grupo, el juego de intereses contrapuestos que es típico en las partes que negocian en el mercado suele o puede estar ausente, dada la presencia de la voluntad unitaria de aquel. De esta forma, la fijación de los precios puede estar en función del ahorro fiscal, desplazando utilidades hacia aquellos países o jurisdicciones con menores niveles de imposición. Como respuesta a este problema, el consenso internacional se ha orientado en torno a la idea de que debe exigirse que las transacciones entre partes relacionadas sean acordadas en términos similares a los que adoptarían partes independientes, esto es, bajo un principio de libre competencia o libre concurrencia”.*⁵⁵

La importancia de la introducción de las directrices de la OCDE, específicamente las reguladoras de los precios transferencia, es que mediante estas se introdujo un parámetro que deben contemplar tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria al momento de analizar los ingresos y ventas de las compañías multinacionales.

Mediante dichos mecanismos, la Administración Tributaria tuvo los parámetros para verificar que los contribuyentes estuvieran reportando el impuesto que efectivamente debía ser pagado en cada país.⁵⁶

Los precios de transferencia asisten a las compañías tanto administrativa como financieramente, por cuanto desde el punto de vista administrativo se logra la congruencia entre los planes corporativos y los objetivos presupuestales, esto genera una toma de decisiones más sana y, desde el punto de vista financiero, los precios de transferencia funcionan como un control, por medio del cual el intercambio de bienes y servicios esté determinado por un precio lo más próximo a valores de mercado⁵⁷

Este precio de valor de mercado se le conoce en las normas como el principio de libre competencia, podría considerarse como la base de los precios de transferencia, el cual consiste en *“el precio que las compañías asociadas deben haber acordado si hubieran realizado una transacción comparable en el mercado abierto en lugar de la transacción*

⁵⁵ Torrealba, Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica (...), pág. 223.

⁵⁶ Castillo Calzada, op. cit., pág. 10.

⁵⁷ Idem, págs. 19-21.

controlada que fue realizada. Por lo que el gravamen debe ser realizado en relación con una transacción hipotéticamente normal El principio de libre competencia implica una valoración de las transacciones controladas donde el criterio es la transacción del mercado". (Wittendorff, 2010)

A pesar de que se puede llegar a considerar que la normativa de precios de transferencia funciona como un mecanismo anti elusivo, las directrices de la OCDE, han indicado que el principio anteriormente mencionado *"resulta necesario para uniformar el tratamiento tributario entre las empresas independientes y las relacionadas, con lo que se hace énfasis más en una idea de neutralidad fiscal que en una de combate al fraude fiscal"*.⁵⁸

Dicho principio funciona como un mecanismo para uniformar el tratamiento tributario entre las empresas relacionadas; pues no se ven condicionadas a factores o fuerzas externas de acuerdo con las directrices de la OCDE de 2010 y, a la vez, busca que el grupo económico sea visto como una entidad separada. (Torrealba A. y., 2014)

A partir de este principio de libre competencia, se asocian ciertos problemas para las distintas Administraciones Tributarias, por cuanto afecta la asignación de utilidades entre la compañía multinacional y la relacionada y el precio de transferencia también afecta la base imponible para ambos países.⁵⁹

A. Antecedentes y recuento histórico de la evolución de los precios de transferencia en Costa Rica a la luz de las Directrices de la OCDE y los lineamientos internacionales

Antes de la promulgación de la Directriz 20-03, la Administración Tributaria aplicaba lo regulado en el artículo 8 CNPT relativo al principio de realidad económica junto con el artículo 12 del CNPT, para regular las transacciones entre partes relacionadas.

⁵⁸ Torrealba, Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica (...), pág. 224.

⁵⁹ Wittendorff, op. cit., pág. 7.

En esta fase prácticamente que se rechazaban la existencia de las transacciones entre partes relaciones, bajo una presunción de simulación por el hecho mismo del vínculo.⁶⁰

Mediante la Directriz 20-03 denominada "Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado", se reguló los precios de transferencia a la normativa costarricense, lo cual implicó distintas determinaciones de oficio, amparada en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En ese sentido, otorgó la potestad a la Administración Tributaria de *"valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado"*.

La Directriz 20-03 nace como una reacción a la postura que tenía la Administración Tributaria de rechazar las transacciones, por el mero hecho de la vinculación, de acuerdo con un criterio vinculante según el artículo 8 CNPT. Sin embargo, dicha directriz también es fundamentada en el artículo 8 del CNPT.⁶¹

Dicha directriz muestra un cambio de posición, al indicar que *"[...] en el caso de sociedades con algún grado de vinculación, lo normal es que los acuerdos que establecen un determinado precio de transferencia existen, por lo que el principio de la realidad económica exige reconocer la realidad económica de la operación, pues ésta es la que efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican precisamente por el fenómeno de la vinculación. De este modo, se crea la ficción de que en algunos casos, el precio pactado puede ser distinto del real. [...] Cuando el mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes, sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad [...] La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida*

⁶⁰ Torrealba y Uckmar, op. cit., pág. 473.

⁶¹ Idem, pág. 474.

hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes [...]”; es decir, deja de negar las transacciones entre partes vinculadas.

Mediante las sentencias 4940-2012 y la 8739-2012 La Sala aprobó la aplicación de las directrices de la OCDE, como normativa técnica, (las cuales no son normas promulgadas). Sin embargo, en dichas sentencias, surgió bastante controversia por varias razones, entre las cuales se indicaba que Costa Rica no es país miembro de la OCDE; por tanto, se estarían modificando las bases imponibles del impuesto sobre la renta por medio de dichas directrices, lo cual atenta contra el principio de reserva de Ley.

Al ser promulgados por la Sala Constitucional se convirtió en jurisprudencia vinculante, de aplicación obligatoria y alcance general. Al respecto de las críticas realizadas, la Sala manifestó que en la sentencia de la Sala Constitucional No. 4940-2012 (Sentencia, 2012), la defensa del Estado y la Dirección General de Tributación, subyace la idea de que las Directrices de la OCDE son “normas técnicas”:

“[...] nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo (OCDE) 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 será necesario una ley para llegar a consensos técnicos. En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico”.

“[...] a pesar de la ausencia de una norma legal que efectivamente incorpore las reglas de la OCDE, pero al ser la técnica un parámetro de la

discrecionalidad de la Administración, ésta se encuentra obligada a incorporar toda la técnica al ordenamiento jurídico, razón por la cual, si éstas son receptadas, la discusión se reduce a su aplicación o no ante los jueces de la República, como en el caso, en que exista una discusión de si una técnica es mejor que la otra, o de que no representa la más conveniente para un determinado resultado contable o realidad empresarial. En virtud de lo anterior, se trata de una discusión de legalidad ordinaria”.

Al realizarse la adopción de las directrices de la OCDE e indicar que son normas técnicas, las cuales deben ser aplicadas para determinar el precio de mercado, se convirtieron en elementos del acto administrativo y su no aplicación podrían acarrear la nulidad de tal acto, esto de acuerdo con las normas de la ciencia y la técnica establecidas en los artículos 16 y 160 de la Ley General de la Administración Pública.

En su artículo 16 la Ley General de la Administración Pública establece que:

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

El *Soft Law* podría definirse como *“normas emitidas por órganos legislativos que no cumplen con las formalidades procesales necesarias para otorgar a las reglas un estatus legal y, sin embargo, influyen en el comportamiento de otros cuerpos legislativos y del público en general”* (Gersen & Posner, 2008). El mismo tiene ciertos elementos claves, que pueden relacionarse con la situación anteriormente descrita como son *“que sean formulados en términos no obligatorios de acuerdo a los procesos tradicionales de creación de derechos (v.gr. tratado o costumbre); procedan de órganos carentes de autoridad para crear normas internacionales; se basen exclusivamente en la adhesión voluntaria y no exista un mecanismo jurídico para su exigencia”.*

De acuerdo con lo anterior, con las directrices de la OCDE se observa que son de aplicación en Costa Rica, a pesar de que no fueron emanadas por un órgano legislativo, al igual que el *soft law* son emitidas por órganos no convencionales; sin embargo, son de aplicación obligatoria. A pesar de lo anterior, hay casos en donde se ha indicado lo contrario, tal es caso de la Corte Constitucional de Colombia la cual no las avaló, por considerarlas violatorias del principio de reserva de ley y pretendían adicionar algo a la normativa que no estaba regulado por ley.

Es importante mencionar que estas no serían las primeras normas técnicas que rigen en el ordenamiento costarricense, ya que el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes deben aplicar lo estipulado por las Normas Internacionales de Contabilidad aprobadas y adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Sobre este punto el autor Adrián Torrealba explica que en el caso de la base imponible se conforma atendiendo a los principios contables, excepto cuando la normativa tributaria disponga diferente.⁶²

Al ser aprobadas las directrices de la OCDE, se omitió que el impuesto sobre la renta se fundamenta en el devengo de la renta o la percepción de una renta; mientras los precios de transferencia se fundamentan en la imputación de una renta.

Costa Rica tiene como normativa vigente el Reglamento de Precios de Transferencia, denominado “Disposiciones sobre precios de transferencia”, el cual fue emitido por el Decreto Ejecutivo No. 37898-H en el 2013 como manifestación para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Los más recientes avances en cuanto a precios de transferencia que han sido instaurados por la Administración Tributaria son: en fecha 9 de setiembre de 2016, emitida la resolución DGT-R-44-2016, mediante la cual se instauró la declaración informativa; sin embargo, no ha sido implementada por cuanto se encuentran en revisión distintos requerimientos tecnológicos. Mediante la resolución DGT-R-16-2017

⁶² Torrealba y Uckmar, *op. cit.*, pág. 483.

denominada “Resolución sobre documentación de los Precios de Transferencia” de fecha 30 de marzo de 2017, se reguló lo relativo al *master file* y al *local file*.

A la fecha se halla pendiente la implementación del *Country by Country Report*, que se espera sea notificado este año (2017) la resolución correspondiente.

B. Precios de Transferencia como regla de valoración

Dado que se debe dar un enfoque legal, resulta de suma importancia el carácter de valoración que tienen los precios de transferencia; pues al determinar un valor de mercado, se convierten en una regla de valoración mediante un método de valoración objetiva.

De acuerdo con las consultorías con base en el Modelo de COSEFIN, citada por el doctor Adrián Torrealba, *“las Directrices de la OCDE y la mayoría de países dan a estas normas la naturaleza de normas de valoración, es decir, son normas que obligan a los contribuyentes. Algunas legislaciones exigen además que la contabilidad refleje estos mismos criterios de valoración mientras que otros permiten que pueda existir una discrepancia ente valoración contable y fiscal [...]”*⁶³.

¿Por qué se consideran como una regla de valoración? Según Marín-Barnuevo, una regla de valoración *“se caracteriza por disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de la cuantificación de la obligación tributaria”* (Marín Barnuevo-Fabo, 1996), tal y como se da en los precios de transferencia.

Implica la existencia de una regla de valoración de la base imponible, la cual procede de acuerdo con el artículo 1 del Reglamento a los Precios de Transferencia solamente en *“[...] cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto [...]”*.

⁶³ Torrealba y Uckmar, *op. cit.*, pág. 493.

El autor Adrián Torrealba, señala un elemento muy importante que debe ser tomado en consideración al momento de efectuar los ajustes y la valoración correspondiente:

“Este perjuicio solo puede apreciarse mediante la comparación para el conjunto de personas o entidades vinculadas que intervienen en la operación, [...] hay que tomar en cuenta que lo que es ingreso para una sociedad – aumenta el impuesto-, es gasto para la otra –disminuye su impuesto. Solo si de la suma de los dos impuestos, con y sin operación vinculada, resulta una diferencia positiva, procede el ajuste: sin operación da un mayor impuesto que con ella”.⁶⁴

Al determinar un valor de mercado, el enfoque de Precios de Transferencia es una regla de valoración que se utiliza en un método de valoración objetiva. A diferencia del mecanismo de base presunta que es una regla de prueba, lo que se busca es el precio real de las transacciones no el de mercado.

El propósito de los distintos métodos de precios de transferencia es proveer un medio para verificar si las transacciones entre partes relacionadas cumplan con lo estipulado por el principio de libre competencia. Dichos métodos deben seguir los siguientes elementos, propios de ese principio⁶⁵:

- 1. La transacción controlada que define el objeto de la valoración.*
- 2. La transacción de referencia que es aplicada como criterio para la valoración.*
- 3. La valoración que produce el resultado del valor de mercado, el cual es medido en precios,*

¿Por qué deben cumplir con dichos elementos?, a través de esas características se cumple con una de las características esenciales de los precios de transferencia, es decir, se evidencia el carácter de regla de valoración que ostenta.

⁶⁴ Idem, pág. 494.

⁶⁵ Wittendorff, *op. cit.*, pags 294, 697.

Los métodos que pueden ser utilizados para la valoración de las transacciones son: Método de Precio Comparable no Controlado (PC), método de precio de reventa, método de costo adicionado. Así como los métodos no básicos (método de participación de utilidades, método residual de participación de utilidades, método de márgenes transacciones de utilidad de operación) pueden utilizarse únicamente ante la imposibilidad de usar los métodos básicos. De acuerdo con las directrices de la OCDE, el método de precio de reventa y de costo adicionados pueden utilizarse en caso de no aplicarse el Método de Precio Comparable no Controlado.⁶⁶

La elección de cuál método se aplicará, dependerá de la transacción que se esté realizando y la información disponible para efectos de efectuar el estudio.

Previo a mencionar los métodos de valoración que pueden ser aplicados, tanto por el contribuyente como por la Administración Tributaria, cabe mencionar brevemente el análisis de comparabilidad que permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio son compatibles con el principio de plena competencia, regulado en el artículo 5 del Reglamento de Precios de Transferencia, con el fin de comparar las transacciones de la parte bajo análisis con las de terceros.

Al respecto las directrices de la OCDE de 2010, introdujeron nueve pasos necesarios para llevar a cabo el análisis de comparabilidad⁶⁷:

Paso 1: determinación de los períodos a cubrir en el análisis.

Paso 2: análisis genérico de la empresa objeto de examen, la rama de actividad en que se desarrolla, el marco regulatorio al que puede estar sometida.

Paso 3: revisión de las transacciones bajo análisis, que en principio debe ser transacción por transacción, salvo que estén estrechamente ligadas por existir integración de funciones, con lo que se admite una revisión conjunta.

⁶⁶ Castillo Calzada, *op. cit.*, págs. 29-41.

⁶⁷ Torrealba y Uckmar, *op. cit.*, págs. 501-504.

Paso 4: *revisión de los posibles comparables internos si existen, que se refieren a transacciones que la misma empresa realiza con partes independientes idénticas o similares a las que realiza con empresas asociadas o relacionadas.*

Paso 5: *selección de las fuentes de información sobre comparables externos, las cuales se obtienen de bases de datos.*

Paso 6: *selección del método más adecuado y, en función del método seleccionado, del indicador de beneficio más apropiado.*

Paso 7: *identificación de potenciales comparables: Este paso implica un proceso de preselección y selección para luego llegar a la selección definitiva.*

Paso 8: *realización de ajustes de comparabilidad si fuera apropiado. Cuando se identifican diferencias que puedan influir en los precios o márgenes, es necesario realizar ajustes para garantizar la comparabilidad.*

Paso 9: *interpretación de los datos y utilización de los mismos para determinar la remuneración en condiciones de libre competencia.*

Como bien se indicó supra, los precios de transferencia son reglas de valoración, las cuales utilizan los métodos de valoración para aplicar el principio de libre competencia que se detallará seguidamente, según el artículo 6 del Reglamento de Precios de Transferencia.

Dichos métodos han sido clasificados por la doctrina como métodos básicos (el precio comparable de mercado no controlado, el precio de reventa y el costo adicionado) y métodos alternativos: (Torre Delgadillo, Precios de transferencia. Análisis teórico-práctico, 2012)

- Método del precio comparable no controlado o (CUP): se basa en una razón de identidad o similitud de las operaciones independientes con las vinculadas.⁶⁸
Según conversación con personeros de la Administración Tributaria, este era el

⁶⁸ Idem, pág. 505.

método más utilizado por la Administración Tributaria; sin embargo, desde el momento en el que la Administración Tributaria contrató OSIRIS, dicha actitud cambió.

- Método del costo adicionado: consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente, en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, siempre se deben considerar las particularidades de la operación. Este método se utiliza en la valoración de transacciones cuyo objeto sean compraventas de productos semiterminados, actividades de fabricación y prestación de servicios, o de bienes tangibles que llevan adheridos bienes intangibles como en el caso de los pantalones, camisas, entre otros, los cuales varían en su precio únicamente por la marca; es decir, el intangible que los acompaña.⁶⁹
- Método del precio de reventa: se trata en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, siempre se deben considerar las particularidades de la operación. Este método encuentra su máxima utilidad en actividades de comercialización y distribución.

Los otros métodos se consideran alternativos; pues son distintos a la versión clásica, el autor Adrián Torrealba los subclasifica como los métodos basados en el resultado de las operaciones, en dichos métodos *“comparan el resultado neto o beneficio de la transacción entre empresas vinculadas con el resultado neto o beneficio de una operación similar obtenido por partes independientes y, a partir del beneficio, determinan los precios*

⁶⁹ Idem, pág. 509.

*entre las partes vinculadas*⁷⁰, tal es el caso de los siguientes métodos regulados por el Reglamento de Precios de Transferencia: Método del margen neto de la transacción y el método de la partición de utilidades

En cuanto al sexto método, incluido en el artículo 6 del RPT como una forma alternativa al CUP, no se encuentra incluido en los métodos establecidos por la OCDE. Es un instrumento antiabuso ante la sospecha de planificación nociva.⁷¹

Luego de haber realizado la lista de pasos indicados por la OCDE, si la Administración Tributaria o el mismo contribuyente determina que se encuentra fuera de rango lo que procede de acuerdo con lo determinado por el artículo 7 del Reglamento de Precios de Transferencia, es si *“el precio o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establece la mediana como el precio de libre competencia”*.

C. Ajustes al amparo de los precios de transferencia

El Reglamento de Precios de Transferencia como norma vigente, define una serie de ajustes⁷²:

- El ajuste primario, que lo realiza la Administración Tributaria al valor de libre competencia.
- Ajuste compensatorio, el cual consiste en el ajuste a su contabilidad que hace el sujeto de pasivo para autoliquidar según el valor de libre competencia.
- Ajuste bilateral, se fundamenta en el ajuste en otras entidades residentes.
- Ajuste correlativo, se realiza en coherencia con el ajuste hecho por una Administración extranjera.

De acuerdo con la entrevista realizada al personero de la Administración Tributaria, del Departamento encargado de precios de transferencia, se refirió a que los ajustes que se

⁷⁰ Idem, pág. 509.

⁷¹ Idem, pág. 514.

⁷² Idem, pág. 494.

efectúan actualmente son por temas de comparables que no se aplican o por la utilización métodos inadecuados.

Existen distintas discusiones sobre la posibilidad de aplicar también el criterio de realidad económica, ya sea de previo o posterior a los ajustes mencionados anteriormente, propios de los precios de transferencia. Sin embargo, si bien es posible se realicen ajustes amparados al criterio de realidad económica, dado que ambos (precios de transferencia y realidad económica) se encuentran fundamentados en el artículo 8 del CNPT, la normativa de precios de transferencia debería ser clara en la posibilidad de aplicar el criterio de realidad económica.

Por lo tanto, entre las recomendaciones que se realizarán en esta tesis, se encuentra la inclusión de un artículo que permita aplicar el criterio de realidad económica, como es el caso del artículo 98 Ley de Concertación Tributaria de Nicaragua:

***"Principio de realidad económica.** La Administración Tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente; sin embargo queda facultada para recalificar la operación atendiendo a su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de económica de la operación difiere de la forma jurídica adoptada por el contribuyente o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieren adoptado empresas independientes, y/o que la estructura de aquella, tal como se presentan impide a la Administración tributaria determinar el precio de transferencia apropiado". (Ley de Concertación Tributaria, 2012)*

Por lo tanto, entre las recomendaciones que se efectuarán, se encontrará la inclusión de un artículo que permita la aplicación del criterio de realidad económica, como es el caso del artículo 98 Ley de Concertación Tributaria de Nicaragua.

El criterio del doctor Adrián Torrealba, es que no debería existir algún impedimento en la aplicación del criterio de realidad económica, por cuanto el mismo fundamento del RPT es, precisamente, el criterio de realidad económica previsto en el artículo 8 CNPT.

Por ello, la posibilidad de aplicar ajustes secundarios tendría que estar ligado a los límites de actuación de dicho artículo, empezando por la exigencia de que se esté ante el uso de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, carentes de razón de negocio.

73

D. Carga de la Prueba

Con respecto a la carga de la prueba en temas de precios de transferencia, es relevante que se efectúe una breve mención; pues se observará en el capítulo tercero como se realiza en la práctica.

En los casos que se utilicen los precios de transferencia, les corresponde a los contribuyentes de acuerdo con el artículo 1 del Decreto No. 37898-H denominado “Disposiciones sobre Precios de Transferencias”.

“[...] están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto. El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida”.

Es decir, en este primer paso, le corresponde al contribuyente demostrar sus ingresos. En el caso que la Administración Tributaria llegue a considerar que existen diferencias, es donde se surge el cambio de la carga de la prueba; pues le corresponde a esta

⁷³ Torrealba y Uckmar, *op. cit.*, pág. 499.

determinar los valores que considere como correctos, según lo regulado por el artículo 185 del CNPT.

La normativa mexicana, a diferencia de la costarricense, si es bastante clara sobre lo indicado anteriormente con respecto al cambio de la carga de la prueba, la Ley del impuesto sobre la renta de México, en el artículo 90:

"[...] En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, mediante la aplicación de los métodos [...]"

El autor Adrián Torrealba aclara que la carga de la prueba es necesario atender al criterio de a *"quien pretende hacer valer su derecho, Así, no se puede atribuir taxativamente la carga de la prueba a ninguna de las partes de la relación jurídica tributaria, sino que dicha distribución dependerá del tipo de procedimiento administrativo de que se trate, de modo que corresponda a la parte postulante de la pretensión la carga de la prueba de los hechos constitutivos de ésta y, a la otra parte, la prueba de los hechos que se consideren impeditivos, extintivos o excluyentes"*.⁷⁴

Según lo anterior, se puede afirmar que la carga de la prueba en precios de transferencia, le corresponde a la Administración Tributaria, cuando la misma realice un ajuste a los ingresos reportados por la compañía y le corresponde al contribuyente defender lo que reportó como gastos deducibles. Este cambio constante de a quién le corresponde la carga de la prueba, se encuentra dentro de las directrices de la OCDE⁷⁵

En el capítulo tercero se desarrollará cómo incide la prueba en materia de precios de transferencia mediante el conocido caso Nestlé.

⁷⁴ Idem, pág. 517.

⁷⁵ Idem.

E. Aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica

Con los antecedentes indicados anteriormente, cabe observar como el sistema costarricense, es técnicamente limitado en cuanto a los precios de transferencia. A pesar de que constituye una norma de base alternativa y valoración, por cuanto constituye uno de los elementos esenciales del tributo, debería estar establecido y regulado mediante una Ley de la República.

En lugar de eso el Poder Ejecutivo, sin base legal ni constitucional, ha emitido normativa como el Reglamento de Precios de Transferencia, resoluciones generales, formularios, entre otros aspectos, faltando el elemento principal según el principio de legalidad, el cual es que debe estar regulado en la ley para su aplicación.

No se puede dejar de lado que Costa Rica se rige bajo un sistema de derecho y el eje central del mismo es la legalidad. Por lo anterior, solamente se admite y se considera como legítimos los actos autorizados por ley en forma expresa.⁷⁶

En materia tributaria hay cuestiones que tienen carácter de *ex lege*, según lo estipulado por el artículo 5 del CNPT; por lo tanto, el principio de reserva de ley, "*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*", es una facultad que solo puede estar regulada por ley. Cabe indicar que el principio de reserva de ley constituye un límite al poder legislativo.

De acuerdo con la autora Priscilla Sánchez, el principio de reserva de ley, en materia tributaria "*garantiza que la creación, imposición y aplicación del tributo se lleve a cabo únicamente, mediante el acatamiento de todos los formalismos necesarios, de conformidad con la Constitución Política, para dar origen a una ley, que es sometida al control formal y material a priori que limita la manifestación del Poder Tributario*".⁷⁷

Por lo anterior, queda más que claro la necesidad de una ley que regule los precios de transferencia en Costa Rica, ya que mediante dicho instituto la Administración

⁷⁶ Sánchez Conejo, op. cit., pág. 41.

⁷⁷ Idem, pág. 47.

Tributaria puede modificar las bases imponibles del impuesto sobre la renta y, en ese momento, se está realizando sin una ley.

En la resolución N° 2012-008739 emitida por la Sala Constitucional, el contribuyente realiza una mención muy importante de lo que se ha venido diciendo respecto al principio de reserva ley al señalar que:

“La Administración Tributaria puede modificar la base imponible del impuesto sobre la renta sin pruebas o indicios de que lo declarado por el contribuyente no responde a la realidad, sino que basta con que el precio pactado no se ajuste a los valores normales de mercado, independientemente de la realidad -más alta o baja que lo normal en el mercado- de lo pactado. Por esa razón es que la regulación de un régimen y el otorgamiento de potestades a la Administración Tributaria que le permitan efectuar ajustes por aplicación de las metodologías de precios de transferencia debe estar reservada a la ley”.

Dicho criterio es también apoyado por parte de la Administración Tributaria; pues en los distintos proyectos de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta que han sido presentados a la corriente legislativa, la Administración ha sugerido incluir la regulación de precios de transferencia, según los comentarios realizados en la entrevista efectuada al funcionario de la Administración Tributaria que conforma el equipo de precios de transferencia.

De acuerdo con la entrevista, se indicó que la Administración Tributaria actualmente se encuentra en una fase de fortalecimiento del área de Precios de Transferencia. Se ha iniciado con el programa de auditores sin fronteras, en colaboración con la Agencia Española de la Administración Tributaria, mediante la cual se imparten capacitaciones a algunos auditores, tanto de Grandes Contribuyentes Nacionales como de las distintas Administraciones Tributarias, en ellas se revisan los distintos casos que se están llevando a cabo. Así como continuas capacitaciones tanto del área de Precios de Transferencia como de distintos funcionarios del área de fiscalización. Todo esto con el fin de estar en lineamiento con la aplicación de las acciones 8 a 10 de BEPS.

Razón por la cual, con el fin de estar en un cumplimiento total y tener una completa seguridad jurídica, en el próximo capítulo se estará proponiendo una ley, al tomar como base la normativa vigente de Centroamérica.

Sección segunda: Principio de Realidad Económica a partir de la aplicación realizada por la Administración Tributaria

La Administración Tributaria amparada al criterio de realidad económica regulado en el artículo 8 del CNPT, puede valorar las operaciones efectuadas y, en los casos que lo considere oportuno, prescindir de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas.

Han existido distintos criterios en cuanto a este tema, inicialmente el resolutor era del criterio que solo podía ser aplicado por parte de la Administración Tributaria, luego ese criterio erróneo fue corregido, al respecto existe jurisprudencia la cual establece que es de aplicación, tanto para la Administración Tributaria como para los administrados.

De acuerdo con la Sala Primera según la sentencia 1181-2009 *“para ser ejercida en perjuicio del contribuyente prescindiendo de las formas adoptadas, los instrumentos utilizados por este deben ser “manifiestamente inapropiados”. Si bien el concepto jurídico indeterminado que utiliza el CNPT otorga un amplio margen de discrecionalidad interpretativa al operador jurídico, también es lo cierto que, como consecuencia inmediata, surge el ineludible deber de motivar, con base en criterios objetivos y técnicos, dicha determinación, los cuales, en todo caso, se encuentran sujetos al control jurisdiccional. Igual sucede cuando se atribuya a las situaciones y actos ocurridos una significación según los hechos, en donde la norma obliga a valorar el hecho generador y apreciar cuáles son los elementos que dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria [...] Por otro lado, un segundo límite, que se erige como infranqueable, es el respeto de los derechos fundamentales del sujeto pasivo, en particular, el sistema de libertad regulado en el canon 28 constitucional, así como la libertad de empresa en distintas manifestaciones, entre las que se encuentra la facultad de organizarse de la manera que mejor se adapte a su realidad y de determinar el objeto de sus contrataciones. Desde esta perspectiva, no puede el Fisco, aún en ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, cuestionar las decisiones que el contribuyente, sea este físico o jurídico, adopte en el ejercicio de su*

derecho a administrar de la manera que considere más adecuada, la actividad que realiza, y menos aún la conveniencia de estas, salvo que estas resulten contrarias al orden público, el cual se encuentra definido, para la materia en cuestión, por la ley. Esto supone que los órganos fiscalizadores y jurisdiccionales deben ejercitar sumo cuidado al valorar los elementos de convicción a partir de los cuales se pueda inferir que el comportamiento del contribuyente constituya una elusión, en sentido estricto, o una economía de opción”.

La cláusula general anti elusiva regulada en el artículo 8, busca que se dé una aplicación adecuada del hecho generador, principalmente en los casos que se genera un perjuicio a la Administración Tributaria o a la Hacienda pública y, además, el hecho generador esté descrito con base en realidades y no fórmulas jurídicas.

Sin embargo, es una situación distinta la actitud que toma la Administración Tributaria de abuso, la cual consiste en que prácticamente todo lo que resuelve lo desconoce; es decir, desconoce las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente fundamentadas en los artículos 8 y 12 CNPT, el artículo 12 en específico estipula acuerdos entre particulares.

A partir del artículo 8 del CNPT se han justificado actuaciones arbitrarias, tales como los desconocimientos de operaciones jurídicas que son completamente legales; es decir, no toda operación jurídica que implique un ahorro fiscal es ilegítima y la Administración Tributaria ha caído en este criterio en forma errónea.

Tal había sido la posición de la Administración Tributaria de relacionar el criterio de realidad económica con los precios de transferencia que, en el oficio 742 de 2008, fundamentado en la directriz 20-03, indicaba:

“En virtud del principio de la realidad económica, la Administración Tributaria está facultada para interpretar los hechos considerados en cada caso, conforme con su verdadera realidad y gravarlos, independientemente de las formas jurídicas que los particulares les hayan dado. Con la expresión “independientemente de las formas jurídicas”, se quiere decir que incluso cuando la forma jurídica es la apropiada. Es decir, el principio de la realidad

económica aplica aún cuando la forma jurídica adoptada por el contribuyente es la conveniente y se encuentra ajustada a derecho. Lo anterior, por cuanto el principio de la realidad económica en el derecho tributario, le permite a la Administración Tributaria analizar los convenios entre los particulares con el fin de desentrañar la verdadera realidad económica de los mismos. Cuando nos referimos a la realidad económica, no estamos hablando exclusivamente de constatar lo que efectivamente se dio en la realidad del contribuyente y su contraparte (ya que en el caso de los precios de transferencia, estos son los valores reales pactados entre las partes); sino que también procede aplicar este principio cuando la realidad de esta transacción entre particulares, incide negativamente en las obligaciones tributarias a las que esté sometido el sujeto pasivo -y por ende, perjudica al fisco- debido a que los precios pactados están por debajo de los precios normales de mercado; es decir, de la realidad económica que prevalece en el mercado, y esta es la realidad que debe desentrañar la Administración en estos casos”.

Dicho oficio señala algo sorprendente, que va en contra de las definiciones que se han venido desarrollando, al mencionar que *“no se requiere estar frente a una forma jurídica inapropiada para poder aplicar el principio de la realidad económica”*. Tal posición efectivamente se ve manifestada en los criterios que se analizarán más adelante, de igual forma, se observarán situaciones en las cuales las desconocían, por considerar que las partes vinculadas tenían una forma jurídica ilegítima.

A partir del criterio de Realidad Económica, la Administración no puede simplemente desconocer todas aquellas operaciones por el mero hecho de que conlleven un ahorro fiscal, la aplicación de dicho principio no puede ser extensiva, el autor Dino Jarach establece que *“el contribuyente tiene el derecho de elegir los contratos u operaciones más ventajosos fiscalmente siempre y cuando actúe dentro del campo de lo lícito”*.⁷⁸

Es importante no confundir la función del criterio de realidad económica, este es un criterio interpretativo no de creación de normas, el gran problema con el principio de

⁷⁸ Sánchez, op. cit., pág. 146.

realidad económica es que la Administración, a partir de dicho principio, ha pretendido crear normas para distintas figuras jurídicas. Es decir, mediante la AT puede recalificar ahí donde el contribuyente ha utilizado las fórmulas jurídicas de manera manifiestamente inapropiadas.

El problema que se presenta al aplicar el criterio de realidad económica, es que la versión clásica, la que se ha desarrollado en este trabajo que permite prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inapropiadas y la otra forma de aplicación del criterio de realidad económica de acuerdo con lo estipulado en el Reglamento de Precios de Transferencia, que se obliga a respetar la entidad separada, son criterios controversiales entre sí. Entonces en los casos en donde una entidad carece de función económica real, se debe aplicar la versión tradicional y si existe una función económica real debe aplicarse la versión del reglamento de precios de transferencia.⁷⁹

Mediante los cambios introducidos por las acciones 8, 9 y 10 de BEPS en las directrices de Precios de Transferencia, es que se llega a permitir la posibilidad recalificación, hasta el punto de desconocer las transacciones entre partes vinculadas, en los casos que no se posee la racionalidad económica de un acuerdo de libre competencia. En caso de realizarlo de dicha forma, se estaría llegando a consolidar bases imponibles de distintas compañías.⁸⁰

El criterio de realidad económica debe aplicarse con mucha cautela, en los casos donde sean realmente necesarios, de lo contrario puede conllevar inseguridades jurídicas para los contribuyentes. Por lo tanto, la Administración Tributaria en aquellos casos que lo utiliza no debería ser indiscriminadamente, sino en las situaciones que se tiene certeza.

El principio de realidad económica incide en el levantamiento del velo, por su carácter interpretativo, razón por la cual se analizará seguidamente.

⁷⁹ Torrealba, Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica (...), pág. 238.

⁸⁰ Idem.

A. Enfoque de la Teoría del levantamiento del velo

En los casos donde los contribuyentes efectúan sus negocios al amparo de institutos jurídicos permitidos por la normativa, con el fin de alcanzar ciertos beneficios económicos sustancialmente distintos a los que el instituto jurídico prevé, se debe analizar cuál fue la intención real del contribuyente al momento de realizar dicha transacción. Sin embargo, en muchas ocasiones los contribuyentes buscan que los actos que estén realizando, encajen dentro de otro tipo de figura al utilizado.⁸¹

Dado que la normativa costarricense establece un carácter interpretativo, al legislador le interesa conocer la verdadera transacción realizada, un claro ejemplo se presenta en las situaciones en donde se pretende esconder una donación y se indica que fue una compraventa. En dichas situaciones, por el carácter interpretativo que tiene la normativa en el artículo 8, la Administración Tributaria puede prescindir de esas supuestas figuras jurídicas utilizadas y determinar la obligación tributaria de acuerdo con la realidad oculta.

Lo que busca la Administración Tributación es conocer la real operación económica que hacen las distintas entidades y no tanto la eficacia de la forma jurídica en cuestión. Mediante el principio de realidad económica, la Administración Tributaria tiene la facultad de apartarse del formalismo conceptual adoptado por las partes y prescindir de las apariencias jurídicas.⁸²

¿Cómo resuelve el derecho dichas situaciones para conocer la real operación? Mediante la doctrina de la penetración, la cual implica penetrar en la forma, ropaje; es decir, la máscara con la que se esconde la figura jurídica.⁸³

A pesar de que la normativa costarricense, no regula la figura del levantamiento del velo, si se encuentra ampliamente regulada la seguridad jurídica y de acuerdo con el artículo 20 del Código Civil, el cual establece que *"Los actos realizados al amparo del*

⁸¹ Gamboa, op. cit., pág. 75.

⁸² Idem.

⁸³ Gamboa, op. cit. pág. 76.

texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir". Sí se encuentra permitido la aplicación del levantamiento del velo.

Sección tercera: aplicación de presunciones como un enfoque para el análisis entre partes vinculadas

Las presunciones fungen como otro de los enfoques que se aplican en las transacciones entre partes vinculadas, diferente a la realidad económica, las presunciones pueden ser consideradas como aquel instrumento que facilita la fijación de la realidad, la cual servirá para determinar la verdad jurídica, esta última no siempre coincidirá con la verdad material sobre los hechos.⁸⁴

Las presunciones despliegan sus efectos en el ámbito de la prueba al fijar la certeza de ciertos hechos. (Benavente Cuesta, 2013)

El autor Diego Marín- Barnuevo, establece una definición muy clara, sobre qué se considera como presunción: *"el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de un hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma".*⁸⁵

Con el fin de recordar lo indicado en el primer capítulo, las presunciones no constituyen un medio de prueba, ya que las mismas requieren de pruebas para acreditar los hechos que motivan la aplicación de la presunción.⁸⁶

⁸⁴ Marín-Barnuevo, op. cit., pág. 67.

⁸⁵ Idem, pág. 71.

⁸⁶ Idem, pág. 72.

A. Clasificaciones de presunciones

Las presunciones absolutas tienen como elemento principal que no admiten prueba en contrario, a diferencia de las presunciones relativas que sí están sujetas a la contraprueba; es decir, estas últimas alivianan la función administrativa⁸⁷.

Las presunciones absolutas, no son de aplicación en Costa Rica, por dos razones no se encuentran reguladas en el sistema costarricense y las mismas constituyen una violación a los derechos de los contribuyentes de ejercer su derecho de defensa.

Dichas presunciones, eximen a la Administración Tributaria de la acción probatoria, al tiempo que se impide al contribuyente destruir la afirmación sentada por el órgano administrativo; por lo tanto, conllevan por lo general a violaciones de las garantías de los contribuyentes. Sin embargo, el autor Ernesto Eseverri, realiza una aclaración en lo que respecta a la prueba en las presunciones absolutas, establece que si bien es cierto por la naturaleza de estas no se admite prueba en contrario, el contribuyente puede emplear distintos alegatos, con el fin de demostrar que la relación causal entre el hecho establecido y el presumido no corresponden a la realidad material, de esta forma la Administración Tributaria puede optar, por no utilizar la norma de presunción absoluta.⁸⁸

Es importante mencionar que no debe confundirse, con que se traslada la carga de la prueba al contribuyente; pues la Administración Tributaria al usar el elemento de presunción correspondiente, también justifica el hecho base.

Como se mencionó supra, las presunciones legales establecen las presunciones relativas, las cuales sí son de aplicación en Costa Rica; pues dicha categoría admite prueba en contrario *"para destruir el razonamiento lógico que se plantea a través de la aplicación de la norma jurídica que contiene esta presunción"*⁸⁹. En estos casos, los contribuyentes pueden aportar pruebas que logren demostrar que la deducción

⁸⁷Altamirano, op. cit., pág. 544.

⁸⁸ Eseverri Martínez, op. cit., págs. 30-43.

⁸⁹ Idem, pág. 49.

aplicada no resulta acorde con la realidad de la transacción efectuada por el contribuyente. Sin embargo, es difícil con la Administración Tributaria, ya que las pruebas muchas veces ni son valoradas.

Las presunciones *iuris tantum* “*permiten cambiar el objeto de la prueba*”⁹⁰ y luego le corresponde al Administrado demostrar que el hecho presunto señalado por la Administración Tributaria no es tal como lo señala.

Existe una segunda clasificación: las presunciones legales y las simples. En las presunciones legales, se pueden ver involucradas tanto las presunciones relativas como las absolutas, siempre y cuando estén reguladas por normas jurídicas. Las presunciones simples, son cuando el juez tiene libre apreciación de los hechos imponibles; por lo tanto, podría ser clasificada como una presunción *hominis*.⁹¹

En las presunciones *hominis*, la Administración Tributaria; es decir, el juez o el órgano administrativo por medio de la deducción lógica, es capaz de colegir del hecho base un hecho presumido sobre el que se determinan concluyentes efectos jurídicos.

De acuerdo con el doctor Adrián Torrealba, consisten en “*indicios que se extraen de la conexión de ciertos hechos demostrados con otros hechos que presumen de acuerdo con reglas o máximas de experiencia, no estando los hechos demostrados ni los presumidos taxativamente indicados en la ley sino, a lo sumo, ejemplificados, y que deberán identificarse en cada caso concreto*”. Este esquema de indicios es, precisamente, el regulado por los artículos 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios⁹².

⁹⁰ Idem, pág. 52.

⁹¹ Altamirano, op. cit., pág. 544.

⁹² Adrián Torrealba Navas. Derecho Tributario (...), pág. 353.

En la normativa costarricense, se observa que el método de base presunta es la denominada por la doctrina como presunción *hominis*, esto por cuanto *“no ha sido preestablecida en un texto legal, sino que es tomada en cuenta por el órgano encargado de resolver para la fijación de los hechos en un supuesto concreto basándose en su particular apreciación del principio de normalidad”*.⁹³

Las presunciones legales se *“establece en una norma jurídica con la finalidad de ordenar la actuación posterior del operador jurídico en la fase probatoria”*⁹⁴. Un ejemplo de las presunciones legales que establece la normativa de Costa Rica, se encuentran reguladas en el artículo 13 de la LISR, denominado *“Otras rentas presuntivas”*, en la cual se establecen parámetros de renta mínima anual en los casos en los cuales no se hayan presentado declaraciones.

B. Elementos esenciales de las presunciones

Las presunciones deben cumplir con tres elementos esenciales: hecho base, hecho presunto y el nexo lógico que existe entre ambos hechos, sobre dichos elementos se realizará una breve mención:

1. La afirmación base o hecho base es *“aquel hecho cuya acreditación permite al órgano decisor considerar cierta la realización de otro hecho diferente; es decir, está constituida por uno o varios hechos afirmados por las partes, cuya veracidad ha sido probado ante quien tiene encomendada la función de fijar los hechos de relevancia jurídica y que, normalmente, se manifiesta junto con otros hechos distintos, lo que permite que estos últimos se integren en el soporte fáctico de la resolución sin necesidad de haber sido probados directamente. Es, por tanto, un hecho probado con finalidad medial o instrumental: lograr el convencimiento del destinatario de la actividad probatoria sobre la realidad de otro hecho distinto”*⁹⁵

⁹³ Marín-Barnuevo, op. cit., pág. 94.

⁹⁴ Adrián Torrealba, *Derecho Tributario Iberoamericano (...)*, pág.354.

⁹⁵ Marín-Barnuevo, op. cit., pág. 82.

De acuerdo con lo anterior, cabe indicar que el hecho que forme parte del hecho base, debe ser tomada en consideración, dentro del objeto de la prueba que debe realizar la parte interesada en la aplicación de la presunción. Asimismo, resulta necesario que el hecho base no integre el presupuesto fáctico de la norma que se pretende aplicar.⁹⁶ El hecho base se encarga de *“fundamentar la presunción”*⁹⁷.

Al respecto el artículo 81 del Reglamento de Procedimiento Tributario, establece lo relativo a la prueba *“En la utilización del método de base presunta al que se refiere el Código, la Administración Tributaria debe demostrar y motivar la existencia de alguna de las circunstancias o causales establecidas en los artículos 124 y 125 inciso b) del Código”*.

2. El hecho presunto o la afirmación resultado o presumida *“[...] está constituida por el hecho no directamente probado, sobre cuya veracidad se logra la convicción a consecuencia de haber sido acreditada la afirmación base. Es, por tanto, el hecho no probado de forma directa, integrado en el soporte fáctico de la resolución, y del que derivan necesariamente algunas de las consecuencias jurídicas que constituyen la pretensión de una de las partes [...]”*⁹⁸ El hecho deducido es el más importante por cuanto *“es al que la norma impone una consecuencia jurídica material”*.⁹⁹
3. El nexo lógico consiste en *“el enlace existente entre afirmación base y la presumida, que es el razonamiento lógico que permite, según las reglas del criterio humano, afirmar la existencia de la segunda a través de la constatación de la primera [...] siempre que la presunción no haya sido establecido en una norma, debe ser preciso y directo [...] para que las presunciones sean admitidas en juicio es preciso que sean “precisas”, “ graves” y “ concordantes.”*¹⁰⁰ Sobre el nexo, el autor Julián Benavente lo denominada también como el elemento deductivo.¹⁰¹

⁹⁶ Idem.

⁹⁷ Benavente, op. cit., pág. 55.

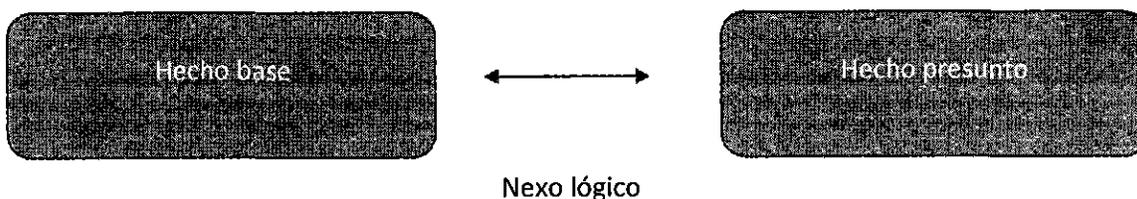
⁹⁸ Marín-Barnuevo, op. cit., pág. 86.

⁹⁹ Benavente, op. cit., pág. 57.

¹⁰⁰ Marín-Barnuevo, op. cit., pág. 87.

¹⁰¹ Benavente, op. cit., pág. 55.

En forma gráfica, las presunciones tienen que verse de esta forma:



En resumen, la estructura de las presunciones se puede indicar de esta forma *“el primero, es el hecho conocido (probado); el segundo, es el hecho consecuencia (deducido); y el tercero, es la relación lógica de probabilidad entre el primero y el segundo”*¹⁰². Dichos elementos son completamente necesarios, de no presentarse alguno de los anteriores, no se podría tener por realizada la presunción.

Por lo tanto, cabe indicar que una vez que se tiene probado el hecho base, se demuestra el hecho presunto, no existe una demostración directa del hecho presunto. Razón por la cual en este proceso incide fundamentalmente la prueba del hecho base. Quien invoque una presunción deberá probar la existencia de los hechos que le sirven de base. Sobre este punto en el análisis jurisprudencial, se manifestará como la Administración Tributaria hacía uso de las presunciones y no indicaba cuál era la prueba para su hecho base, o eran pruebas sin fundamento.

Sección cuarta: distinciones básicas

Para el análisis jurisprudencial que se pretende realizar en el siguiente capítulo, interesa relacionar algunos conceptos básicos de la materia tributaria que, en muchas ocasiones por falta de distinción o desconocimiento, provocan grandes e importantes errores jurisprudenciales.

¹⁰² Idem, pág. 53.

A. Base Cierta y Base Presunta

La base cierta se utiliza para determinar la obligación tributaria al tomar en cuenta la información contable, declaraciones y toda la información existente que permita conocer el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de esta; mientras la base presunta se fundamenta en prueba indirecta e indicios de ciertos hechos y le corresponde a la Administración Tributaria demostrar el hecho base.

B. Realidad económica y base cierta

La base cierta, es un método para la determinación de la base imponible descrita en la norma ya sea un hecho generador que describe una forma jurídica o una realidad económica; mientras el criterio de realidad económica es una regla de interpretación y de calificación jurídica de los hechos, en aquellos hechos generadores que describen una realidad fáctica y no formas jurídicas. El criterio de realidad económica no es un método para la determinación de la base imponible.

C. Presunciones y las reglas de valoraciones

Las presunciones están estrechamente ligadas a la prueba y tienen como regla principal que debe existir un planteamiento deductivo; es decir, de un hecho base se extrae otro. Por lo tanto, se encarga de simplificar la valoración que se vaya a realizar. A diferencia de las normas de valoración, las cuales se limitan a fijar un criterio para un elemento o hecho que podría ser objeto de presunción. A modo de resumen la presunción funge con una función de facilitadora, el autor Julian Benavente señala un elemento importante "*las presunciones no son un medio de prueba, sino un mecanismo de naturaleza probatoria*"¹⁰³. Las presunciones inciden en la determinación de los hechos y las normas valoran dichos hechos presuntos, mientras que las reglas de valoraciones forman parte del derecho material; en otras palabras, se las considera como una norma positiva o un instrumento de técnica legislativa material.

¹⁰³Benavente, op. cit., pág. 45.

D. Presunciones y ficciones

Las ficciones se encargan de crear una realidad jurídica distinta a la indicada por los contribuyentes, parten del hecho cierto al cual se le otorga certeza jurídica; sin embargo, la posibilidad de su existencia es muy improbable, a diferencia de la presunción que consiste en un hecho presumido tiene un alto grado de probabilidad de existir en la realidad ¹⁰⁴. Las presunciones que atañen en esta investigación sí acogen la realidad.¹⁰⁵

Las presunciones se utilizan en el ámbito de la prueba, pero no son un medio de prueba, sino un juicio de probabilidad ante un hecho probado, por medio del cual se facilita la actuación comprobadora de los órganos de gestión tributaria; mientras las ficciones quedan ubicadas en el ámbito del Derecho Material.

E. Vinculación entre los precios de transferencia y la teoría del velo

El criterio de realidad económica, al tener la facultad de recalificar, puede llegar a prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inadecuadas utilizadas por los contribuyentes. En el levantamiento del velo o prescindencia de las formas, se permite tratar varias entidades de un grupo como si fueran una sola al eliminar o desconocer las transacciones entre ellas, a diferencia de los precios de transferencia que respetan el derecho de un grupo de organizarse por medio de entidades jurídicas separadas y estas negocian entre sí. A partir de esto, cabe observar como dos figuras incompatibles entre sí, se fundamentan en el mismo artículo.

F. Presunción *hominis* y presunción Legal

La presunción legal se encuentra previamente establecida en la normativa con el objeto de regularizar lo realizado por el contribuyente, como es el caso de los incrementos de patrimonio no justificados. Es decir, si no se tienen todos los registros necesarios para demostrar el origen del incremento, la Administración Tributaria tiene la facultad de computador como renta bruta. A diferencia de la presunción *hominis*, la cual resulta de

¹⁰⁴Altamirano, op. cit., pág. 542.

¹⁰⁵ Benavente, op. cit., pág. 51.

la especulación del juez, que aplica el Derecho, en el caso de Costa Rica se ve materializado en la aplicación de la base presunta por medio de indicios, ya que es el juez el que debe de fijar esos hechos bases y de realizar una amplia apreciación de la situación.

G. Base presunta y su relación con entidades relacionadas

Al ser la base presunta una forma para la determinación de la base imponible, esta se aplica como un método subsidiario, cuando la base cierta es insuficiente. Sin embargo, no debe ser confundida, que por el mero hecho de ser entidades relacionadas se debe desconocer la información aportada y aplicar algún tipo de base presunta.

H. Precios de transferencia y principio de realidad económica

Los precios de transferencia consisten en una regla de valoración, la cual utiliza un método objetivo y se fundamenta en el principio de entidad separada; es decir, respeta la distinta personalidad jurídica de las partes. Por lo tanto, se debe velar por que estas transacciones sean reales y se pacten a un precio al cual hubieran pactado con partes no relacionadas. Esto a diferencia del enfoque de realidad económica, que se utiliza para verificar si las transacciones efectuadas son reales y, en caso de ser formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, la Administración Tributaria tiene la capacidad de desconocerlas.

El problema que se presenta es que ambas figuras se fundamentan en un mismo artículo, lo cual es contradictorio. Entonces, en los casos en que una entidad carece de función económica real, se desconoce las formas jurídicas inapropiadas utilizadas y si existe una función económica real debe respetarse la entidad separada, tal y como se explicó anteriormente de acuerdo con lo indicado por Adrián Torrealba.

I. Base presunta y precios de transferencia

Los precios de transferencia consisten en una regla de valoración, a diferencia del mecanismo de base presunta, el cual funge como una regla de prueba. Este busca el precio real de las transacciones no el precio real en el que se debieron transar los

precios al valor de mercado. A diferencia de los precios de transferencia, la base presunta se utiliza ante irregularidades contables.

Capítulo tercero. Análisis jurisprudencial de las transacciones entre empresas relacionadas a luz de los precios de transferencia, mecanismos de presunción y el criterio de realidad económica

A partir del análisis de distintos fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, sentencias del Tribunal Contencioso Administrativo y Traslados de Cargos emitidos por la Administración Tributaria y sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, se indicaran los antecedentes y las posturas establecidas por los contribuyentes y la Administración Tributaria. El propósito de lo anterior es evidenciar el cambio constante de postura, dado el faltante que existe de una ley reguladora de estos temas.

Sección primera: sentencias emitidas ante de la promulgación de la directriz 20-03 formulada por la Administración Tributaria

Antes de la promulgación de la directriz 20-03, el autor Adrián Torrealba señala que era prácticamente una norma que rechazaran dichas transacciones, bajo presunta simulación por el vínculo.¹⁰⁶ Por lo que se analizará en esta sección, si efectivamente se dio de dicha manera.

Fallo 299-P-2002 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de fecha treinta y uno de julio del dos mil dos

Es un claro ejemplo de lo indicado anteriormente. Por lo tanto, se hará una descripción de la situación de la compañía bajo estudio, lo indicado por la Administración Tributaria y el TFA.

¹⁰⁶ Torrealba y Uckmar. Manual de Derecho Tributario Internacional, pág. 529-530.

Antecedentes:

- Sociedades vinculadas antes y después de la fusión realizada. Se desprende que la totalidad de las acciones que componen el capital social de las compañías pertenece a socios comunes de las mismas.
- Se rechazaron como gastos deducibles los pagos hechos por concepto de marcas entre sociedades vinculadas, las cuales fueron necesarias para la generación de renta gravable.

Alegatos de la Administración Tributaria:

- *"[...] un gasto no se puede considerar como real por el simple hecho de que esté registrado o amparado a su documentación de respaldo, sino que también debe existir la suficiente evidencia de que el mismo no fue creado con el fin de disminuir la carga tributaria".*
- Se realiza una amplia descripción del criterio de realidad económica establecido en el artículo 8, al indicar que *"[...], el artículo 8 del Código faculta al intérprete a buscar la verdad sobre el tributo a partir de la realidad económica, existiendo reiterada jurisprudencia, como bien lo sabe la interesada, que dispone que los Jueces pueden apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de tener que acudir a acciones relativas a nulidad, o **simulación de los actos jurídicos** celebrados por los individuos. Por consiguiente, el criterio de la "realidad económica" como método de interpretación, fue concebido para que el operador de derecho, a partir de la realidad de los hechos, pueda aplicar las leyes tributarias, prescindiendo de las "formas jurídicas", por cuanto en algunas ocasiones se produce un abuso de ellas, cuyo, único propósito es eludir las cargas tributarias"* (el subrayado no es del original).
- Indicó que la *"intervenida asignó el gasto por concepto de Royalty, con base en un convenio entre partes, para crear gastos con el propósito de disminuir su renta*

bruta, ya que al tener ambas compañías una vinculación, y a pesar de que [...] declarara como ingreso tal Royalty, lo cierto es que con este convenio obtuvieron una economía en materia tributaria”.

TFA:

Confirmó todo lo indicado por la Administración, bajo los siguientes alegatos:

“[...] lleva razón la oficina a quo cuando afirma que los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios son amplios en el sentido de que conceden a la Administración no solo la facultad de interpretar y atribuir a las situaciones analizadas la realidad de los hechos, independientemente de las formas jurídicas que adopten los contribuyentes, sino también para desconocer esas formas jurídicas cuando atenten contra esa realidad y con ello afecten la cuantía de las obligaciones tributarias. [...] cuando afirma que con fusión o sin fusión, se ha logrado demostrar en autos que las sociedades están vinculadas y la fusión únicamente ratifica tal situación, por lo que, de acuerdo con lo establecido por la Administración Tributaria a quo, un gasto no se puede considerar como real por el simple hecho de que esté registrado o amparado a su documentación de respaldo, sino que además debe demostrarse que ese hecho no ha sido creado para disminuir la carga tributaria. [...] que se trata de un gasto producto de un convenio entre particulares, el cual se procedió a desconocer, para efectos tributarios, por cuanto la contribuyente calculó el pago de los mismos sobre el valor de las ventas, lo que provocaría que, al ser las ventas dinámicas y el royalty estático, a mayores ventas mayor es el gasto a deducir por parte de la contribuyente, razón por la cual este Tribunal estima que con las alegaciones hechas por la sociedad interesada, no se logra desvirtuar lo actuado por la Sección Fiscalizadora, máxime que es el hecho más relevante comprobado durante la realización de la auditoría fiscal, y confirmado por la Administración Tributaria a quo, por cuanto se trata de un convenio entre particulares no

aducible en contra del fisco, de conformidad con lo establecido por el artículo 12 del Código Tributario, pues son formas jurídicas inapropiadas [...]”.

De acuerdo con lo anterior, aunque se reconoce que toda lo aportado ha sido documentado en forma apropiada y consiste en una transacción entre partes vinculadas, es una transacción manifiestamente inapropiada; por lo tanto, prescinden de dicho convenio amparado en el artículo 8 y 12 CNPT.

En toda la resolución no se indica cuál es la verdad real oculta y el motivo por el cual no se acepta la verdad formal, simplemente se parte del hecho de que, por ser una transacción entre partes vinculadas, consiste en una simulación. Por lo tanto, se procedió a rechazar los gastos pagados por las licencias. Sobre la simulación no se indicaba cuál era la situación simulada.

Fallo número 472.2002-P de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las once horas del cinco de diciembre del dos mil dos.

Antecedentes:

- La Administración Tributaria realizó un ajuste con fundamento en el artículo 8 CNPT a una compañía perteneciente a un grupo de compañías relacionadas, respecto al impuesto sobre la renta de los periodos fiscales 1997, 1998 y 1999.
- La Administración Tributaria indicó que amparado al criterio de realidad económica *“los jueces pueden apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de tener que acudir a acciones relativas a nulidad o simulación de los actos jurídicos celebrados por los individuos”.*
- El contribuyente bajo fiscalización formaba parte *“de un conglomerado de sociedades que realizaban el mismo tipo de actividad con las mismas empresas y proveedores, no contaban con un local definido, aunque mantenían una estrecha*

vinculación administrativa y comercial, en razón de que todas las empresas tenían un mismo representante legal, clientes y proveedores”.

Criterio del TFA

- *“[...] Ante la evidencia recopilada por parte de la oficina fiscalizadora, debió la recurrente desacreditar las presunciones que expresó la oficina de origen y demostrar que las formas jurídicas utilizadas por ella correspondían a la realidad de sus actividades empresariales sustentada en la comprobación documental, pericial y testimonial propia y acreditar así la naturaleza de la actividad empresarial sobre bases empíricas y no jurídicas, poniéndose en evidencia el propósito de la recurrente y de las empresas relacionadas con ésta, de obtener un provecho de los beneficios asignados a las empresas del conglomerado (ventas sin el cobro del impuesto de ventas) y de [...] S.A. (importación y compra local de insumos y materia prima, sin el cobro del impuesto de ventas), con lo cual logró traspasar o vender una importante suma en saldos del supuesto sobre las ventas a favor de terceras empresas nacionales para cancelar tributos. [...] no ha habido ninguna ilegalidad en su actuación quien ha interpretado correctamente el principio de la realidad económica que dispone el artículo 8 del Código Tributario, desestimando lo resultados económicos de la operación comercial de la empresa intervenida y rechazando los créditos fiscales pretendidos en el impuesto sobre las ventas no existiendo tampoco violación al debido proceso, porque la oficina interventora en todo momento se ajustó al ordenamiento jurídico y al principio de defensa, porque la actora tuvo la oportunidad de presentar las pruebas de descargo necesarias para tener por impropia la determinación practicada”.*

Al igual que la jurisprudencia anteriormente indicada y las que se mencionarán más adelante, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal Administrativo, efectuaron ajustes amparados al artículo 8, donde alegaban que se debían prescindir de las formas jurídicas. Sin embargo, nunca se indica cuál es la verdad real oculta: por lo tanto, del análisis realizado por la Administración se desprende que el único motivo para efectuar los ajustes es la vinculación que ostentan esas compañías.

Fallo 471-2002-p de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las nueve horas treinta minutos del cinco de diciembre del dos mil dos.

Antecedentes

- Al contribuyente se le realizó una determinación en los periodos fiscales 1997, 1998 y 1999 relativo al impuesto sobre la renta y a los meses que van de septiembre de 1997 a agosto de 1999.
- La Administración Tributaria fue del criterio que es facultad de la misma *“prescindir de formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y atender prioritariamente la significación de los hechos y la realidad, cuando determine la adopción de procedimientos elusivos de tributos por parte de los contribuyentes, disconformes con la real naturaleza de los actos”*, de tal suerte que efectúa una diferencia entre la intención empírica y la jurídica de los actos y, mediante dichas distinciones, los jueces pueden *“apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de tener que acudir a acciones relativas a nulidad o simulación de los actos jurídicos celebrados por los individuos”*.
- El contribuyente bajo fiscalización formaba parte *“de un conglomerado de sociedades que realizaban el mismo tipo de actividad con las mismas empresas y proveedores, no contaban con un local definido, manteniendo una estrecha vinculación administrativa y comercial, en razón de que todas las empresas tenían un mismo representante legal, clientes y proveedores”*.

Criterio del TFA

- *“Ante la evidencia recopilada por parte de la oficina fiscalizadora, debió la recurrente desacreditar las presunciones que expresó la oficina de origen y demostrar que las formas jurídicas utilizadas por ella correspondían a la realidad de sus actividades empresariales; sustentada en la comprobación documental, pericial y testimonial propia y acreditar así la naturaleza de la actividad*

empresarial sobre bases empíricas y no jurídicas, poniéndose en evidencia el propósito de la recurrente y de las empresas relacionadas consta, de obtener un provecho de los beneficios asignados a las empresas del conglomerado (ventas sin el cobro del impuesto de ventas) y de [...] (importación y compra local de insumos y materia prima, sin el cobro del impuesto de venta), con lo cual logró traspasar o vender una importante suma en saldos del impuesto sobre las ventas a favor de terceras empresas nacionales para cancelar tributos”

- Por lo tanto, el Tribunal Fiscal Administrativo sigue manteniendo el criterio que la facultad que tienen de acuerdo con el artículo 8 de *“prescindir de la forma jurídica adoptada por los contribuyentes y aplicar el principio de la realidad económica”*.

Fallo 221-2003 del Tribunal Fiscal Administrativo de las quince horas del cuatro de junio de dos mil tres

Antecedentes

- El contribuyente bajo fiscalización era una compañía vinculada, hecho que fue parte fundamental de los criterios desarrollados por la Administración Tributaria
- La Administración Tributaria señaló que no era una práctica ni usual ni general que se registraran ventas al costo; pues el contribuyente era una compañía con fines de lucro, al tiempo aduce que esa práctica se surge porque la compañía formaba parte de un grupo económico. Por lo tanto, procedía desconocer dicho convenio, ya que era utilizado en contra del fisco, como consecuencia lo procedente era la aplicación de la base presunta.
- La Administración rechazó distintos gastos asociados a lo indicado anteriormente.
- El contribuyente ante el ajuste efectuado por la Administración, en lo que respecta a las ventas por exportación, alega que *“que no está prohibido hacer*

transferencias de mercancías al costo, entre empresas relacionadas, sea entre empresas de un mismo grupo económico trasnacional, como es el caso del grupo Oriflame, donde los envíos de un país a otro, buscan únicamente llenar los faltantes de mercancías en un país, con las existencias o sobrantes de otro, además que no existe en la ley tributaria, norma alguna que permita ajustar los precios de transferencia entre partes vinculadas, que denomina "normas de valoración", para efectos del impuesto sobre las utilidades, por lo que de hacerse se estaría violentando el artículo 5 del Código Tributario, en cuanto solo por ley se pueden establecer las bases de cálculo de los tributos".

Criterio del TFA

- *"Estima el Tribunal que lleva la razón el apelante en sus alegaciones, en cuanto a que el procedimiento de determinación presuntiva de ingresos, contiene irregularidades que hacen necesario por respeto al ordenamiento jurídico, decretar la nulidad de lo actuado, al menos en lo referente a la estimación de ingresos por ventas nacionales [...] nos encontramos en que la oficina interventora aplicó la técnica presuntiva para llegar a obtener las cifras o montos de ingresos gravables, por concepto de ventas, tanto nacionales como por exportación, para constituir de esa forma la base imponible, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta como del Impuesto General sobre las Ventas, partiendo para ello de supuestos y razonamientos distintos para cada tipo de ventas presuntas. en palabras sencillas la oficina fiscalizadora, determinó presuntivamente los ingresos por concepto de ventas, partiendo de dos indicios, ciertos y conocidos, por una parte del porcentaje del 15% obtenido a partir de los ingresos obtenidos presuntivamente del periodo fiscal 97, y en segundo término del monto total que por concepto de descuentos incentivo (¢170.321.394.83) dedujo la empresa en el periodo 98 recalificado, es decir que el mecanismo presuntivo, depende o se sustenta en la determinación presuntiva que practicó la Administración Tributaria para el periodo fiscal 97 anterior [...] lleva razón la empresa recurrente, al indicar que la Auditoría Fiscal no evidencio la utilización de otros indicios adicionales, para que en*

conjunto le permitieran obtener en forma correcta y apropiada, como conclusión inequívoca, la existencia de otras ventas no declaradas por la empresa presunción de ventas omitidas. Lo anterior, permite a este Órgano Colegiado concluir que el procedimiento de determinación presuntiva seguido, por las oficinas de instancia, deviene en irregular e inconsistente dado que el indicio utilizado como premisa resulta falso y en consecuencia la conclusión o presunción a que arribó la citada oficina también resulta equivocada, porque el procedimiento de inducción lógica seguido por aquella oficina, para lograr la estimación de ingresos por concepto de ventas nacionales, debe ser descalificado [...]”.

- Sobre las transacciones entre partes vinculadas, el Tribunal indicó que *“bien lleva razón el recurrente al sostener que no existen normas de valoración a efecto de estimar utilidades en el impuesto sobre la renta, en la venta de mercancías, tal vacío no debe llevar al absurdo de interpretar, que como no existe tal disposición normativa, la Administración Tributaria no pueda llegar a emplear algún otro método de determinación de la obligación tributaria, en aquellos supuestos que el contribuyente omita la presentación de documentos o de los asientos contables que respalden la verdadera existencia y cuantía de sus ingresos gravables. Ante tales situaciones, surge entonces la posibilidad legal que el Órgano fiscalizador de los tributos, utilice el método presuntivo”*

Se observa como en este fallo el Tribunal Fiscal indica que las regulaciones de precios de transferencia no deben ser utilizados, pero en su lugar debe emplearse el método de base presunta, lo cual es un error conceptual, de acuerdo con lo explicado en los capítulos uno y dos, al respecto el autor Adrián Torrealba, lo ejemplifica de la siguiente forma:

“En el enfoque de base presunta se imputa algo así: la transacción real fue de 120, solo que la empresa declaró 100, ocultando 20. Para comprobar esto se utiliza “prueba de indicios”, mecanismo que tiene como requisito que la contabilidad no sea fiable, que sea irregular. Mientras que el enfoque de precios

de transferencia, la transacción real y contabilizada fue de 100. No hay ningún problema contable. Sin embargo, el ajuste crea la ficción de que se vendió a 120, valor objetivo de mercado o de libre competencia".¹⁰⁷

Sentencia 307-2005 del Tribunal Contencioso Administrativo- Sección Segunda de las once horas cuarenta minutos del ocho de julio de dos mil cinco

Antecedentes

- La Administración Tributaria determinó una cuota tributaria adicional relativa al impuesto sobre la renta y el impuesto general sobre las ventas a la compañía "Costa Rica Dental & Medical Supply Co. Dr. M. Fischel Sociedad Anónima", hoy "Farmacias EOS, S.A."
- Costa Rica Dental & Medical Supply Co. Dr. M. Fischel Co, S.A. y O. Fischel R. y Cía., S.A. forman parte del grupo denominado "Corporación Fischel, S.A."
- Costa Rica Dental & Medical Supply Co. Dr. M. Fischel Sociedad Anónima vendió a O. Fischel R. y Cía, S.A. su inventario de equipo y material médico quirúrgico y dental, con un margen de utilidad del 0,9613%.
- La actora consideró que *"[...] no se trata de la adopción de formas jurídicas inapropiadas, como lo entendió la Auditoría Fiscal, por lo cual no es aplicable el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios [...] que de conformidad con los numerales 116 y 125 inciso b) de la ley citada, sólo puede utilizar métodos presuntivos, "a falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios", empero, en este caso, aduce, no se hizo referencia a los libros, registros y documentos de la sociedad y era inadmisibles utilizar mecanismos indiciarios. [...] Agrega que la política de precios adoptada en la venta de inventarios de la actora y O. Fischel R. y Compañía, es fiel reflejo de la realidad, se*

¹⁰⁷ Torrealba y Uckmar, Manual de Derecho Tributario Internacional, pág. 533.

dio en el marco de una reorganización empresarial y de manera aislada, por lo que no constituye una maniobra indebida.- Invoca los artículos 10 del Código Civil y 6 del Tributario, y estima que la Administración no consideró, en la interpretación efectuada, el contexto en que la norma debió aplicarse, pues en su criterio, aplicar idénticos márgenes de utilidad, cual si se tratara de una transacción entre partes independientes, es abusivo, irrazonable, ilógico e injusto y por ello, el acto de valoración y de determinación de la renta gravable, pasa de ser un acto discrecional a uno arbitrario". El subrayado no es del original

- El criterio de la procuraduría fue consecuente con lo indicado por la Administración Tributaria, al señalar que las empresas con fines de lucro deben tener una ganancia, de lo contrario, resultaría una práctica inusual ni general en el medio. Esto en cuanto indica que *"constituye un convenio entre partes no aducible contra el Fisco, de acuerdo con los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y procedió a aplicar un porcentaje de 33.7% [...]. Lo ocurrido, agrega, fue un acuerdo entre particulares en el que se declaró una venta con un margen de utilidad mínimo, que al ser investigado, se logró establecer que el mismo no se ajustaba a los reportados por la propia contribuyente para ese lapso, por lo que se prescindió de él, conforme al numeral 12 antes citado."*

Criterio del TCA:

Indicó que la parte actora llevaba la razón, por los siguientes alegatos:

- *"[...] aquí no se discute la existencia de la venta, sino tan sólo el margen de utilidad que se fijó para el traslado de las mercancías; y en este sentido, no es posible afirmar que lo que consta en libros al respecto sea ajeno a la realidad.- En el plano de los hechos la venta ocurrió, su precio es el indicado en la documentación de la contribuyente, y no existe un solo indicio que lleve a pensar que se trata de una simulación, que se ocultaron los ingresos "verdaderos" por el traspaso de los insumos para afectar los intereses fiscales del Estado.[...] Para el caso concreto, no bastaba con comprobar que una de las transacciones se realizó con un precio y un margen de utilidad diferente a las de la actividad ordinaria de las empresas*

involucradas con terceros, como para presumir automáticamente, que la primera se hizo con la intención de perjudicar al Fisco.- Era necesario ahondar en el análisis, para determinar si aquella forma de hacer la negociación disfrazaba la realidad, pero ello no se hizo, de manera que, si no consta en los autos que la empresa percibió una ganancia adicional que pretende ocultar para afectar al fisco, no puede obligársele a tributar sobre lo inexistente, pues ello iría en contra del principio de capacidad económica, y constituiría un enriquecimiento encausado para el erario público-. [...] Así las cosas, no procedía entonces la utilización de mecanismos de estimación indirecta, y al hacerse de ese modo el ajuste [...] En suma, no encuentra el Tribunal que la demandante se hubiera colocado en una situación susceptible de aplicársele los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios [...] en nuestro medio, nada impide que una empresa reduzca sus ganancias cuando ocurre una transferencia de mercancías entre sociedades de un mismo grupo, originada en una reorganización de éstas -valga decir, cuando de relaciones "intra-grupo" se trata-, y tampoco existe norma alguna que habilite a la Administración para imponer en tales casos un margen de utilidad específico y fijado por ella misma, claro está, salvo que existan indicios de que esa negociación constituyó un simple ardid con afán defraudatorio, en contra del erario, lo que no se desprende los autos".

- Dicho criterio fue confirmada por la sentencia de la Sala Primera no. 597-F-2006.

De acuerdo con lo anterior, cabe señalar ciertos elementos claves que acontecían en ese momento, existían contribuyentes que consideraban que no podían ser aplicados ajustes de precios de transferencia y tal posición fue avalada por el Tribunal Contencioso Administrativo en la presente sentencia. Por otra parte, la Administración Tributaria había realizado un ajuste amparado simplemente en las transacciones *intercompany*; pues nunca se indicó cuál fue el fundamento para desconocer las transacciones llevadas a cabo al amparo de los artículos 8 y 12, lo cual no fue avalado por el TCA.

Por lo tanto, para ese momento se puede observar un avance en cuanto al razonamiento, para que esta sala rechace aplicar el criterio de realidad económica sin fundamento suficiente.

Fallo número 138-2012 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las catorce horas con cincuenta minutos del diecinueve de marzo de dos mil doce

Antecedentes

- La Administración Tributaria, realizó una cuota tributaria adicional respecto a los impuestos sobre la renta y general sobre las ventas.
- Se dieron transacciones entre partes vinculadas, lo cual incidió en un ajuste de alquileres de vehículos, determinado por la Administración Tributaria.
- Se rechazaron los gastos correspondientes al alquiler de vehículos, debido a la vinculación existente. Al amparo de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la Administración Tributaria desconoció los convenios, por considerar que atentaban contra la realidad de los hechos gravados y el *quantum* de las obligaciones tributarias.
- La contribuyente fundamenta sus alegatos afirmando que el enfoque correcto que debió utilizar la Sección Fiscalizadora en el caso del ajuste por "Alquileres de vehículos", es el de "precios de transferencia".

Criterio del Tribunal Fiscal Administrativo:

- *"[...] de la relación de los elementos fácticos y de derecho a que se contrae el ajuste en renta, no se vislumbra, pese a la mención que se hace en el expediente de la vinculación económica entre las empresas relacionadas (la auditada y la que arrienda los vehículos en alquiler), que el ajuste deba haberse hecho bajo el enfoque del concepto "ajuste sobre los precios de transferencia", la cual establece la Dirección General de Tributación, en la Directriz 20-2003, así como en el oficio DGT-742-2008, como lo sostiene la apelante, habida cuenta que, por una parte, en la citada Directriz se define que su aplicación por parte de los*

funcionarios tributarios es opcional, o sea, no es obligatoria al disponer que “[...] *La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes [...]”*.

En este fallo, llama la atención, más el hecho de que no se aplican los precios de transferencia como el que el tribunal consideró que la aplicación de los precios de transferencia era algo optativo, esto a pesar de que ya regía la directriz 20-03.

Sección segunda: sentencias emitidas después de la promulgación de la directriz 20-03 y antes del Reglamento de Precios de Transferencia

Antes de entrar a analizar las distintas posturas, es relevante indicar mediante la emisión de la 20-03, se da una reinterpretación del artículo 8 CNPT “*Se da un abandono de la tesis según la cual vinculación es igual a simulación. Se puede aplicar el criterio de realidad económica a la desviación de identidad entre precio y valor económico real y se admite el ajuste bilateral*”.¹⁰⁸

En esta sección se pretende verificar cómo fue cambiando el criterio y se empieza a dejar de lado el indicar que se rechazan las transacciones entre partes vinculadas por considerarse que se simulan.

A pesar de que no se analizará en esta sección, cabe mencionar el ya conocido caso Nestlé, el cual dio lugar a lo resuelto por la Sala Constitucional en la sentencia 494 y se resolvió por medio de la sentencia 1365-F-S1-2013, en este caso, no solo se aplicó la directriz interpretativa sino que se aplicó el método CUP. Por lo tanto, se comentarán dos elementos importantes: los comparables utilizados y la carga de la prueba.

Primero, los comparables utilizados eran los supermercados, los cuales no estaban en la misma etapa de comercialización que sus relacionadas; mientras las locales eran

¹⁰⁸ Torrealba, Torrealba, Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica (...), pág. 237-238

empresas netamente distribuidoras, las entidades relacionadas se encontraban ubicadas en una etapa anterior a la de los distribuidores. Asimismo, se argumentó que el análisis administrativo no tomó en cuenta los riesgos ni los márgenes de ganancia con que deben operar las partes relacionadas, lo cual justifica que el precio a ellas deba ser menor ¹⁰⁹ A pesar de lo anterior, como en la mayoría de los casos, la Administración Tributaria consideró que hizo falta la prueba suficiente que demostrara tal situación.

Sin embargo, al haberse determinado una cuota tributaria adicional respecto a los ingresos, la carga de la prueba le correspondía a la Administración Tributaria:

“Esto significa que el análisis de comparabilidad, que incluye la necesidad de seleccionar el método a utilizar, debía incluir el análisis de los riesgos, activos y funciones asumidos por las empresas relacionadas para ajustar la comparación con los precios de venta a independientes que no asumían esas funciones o riesgos, so pena de apartarse de las Directrices de la OCDE. De no contar con esa información, la Administración debía entonces intentar otro método, como sugirió la testigo perito en relación con el método del margen neto operacional, recordando además al Tribunal que el método CUP aplicado por la Administración es el más estricto y difícil de aplicar, justamente porque para hacerlo el grado de asimilación de las operaciones debe ser muy alto y suficiente [...], riñe directamente contra las Directrices la OCDE decir que si no se tiene información para valorar los riesgos y funciones asumidas, entonces es válido fijar un precio de libre competencia prescindiendo de estos ajustes [...] Como en este caso, la carga de la prueba estaba en la Administración por ser un ajuste a los ingresos, las consecuencias negativas de la falta de esa prueba debían recaer en la Administración. Por lo tanto, como bien manifestó la empresa en su recurso de casación, “es errónea la conclusión del Tribunal en cuanto entiende que la Administración no estaba obligada a considerar otros métodos cuando no cuente con toda la

¹⁰⁹ Torrealba y Uckmar, op. cit., pág. 540. 0

*información que necesita; lo correcto era aplicar otro sistema que se ajustara más a las particularidades del caso concreto”.*¹¹⁰

En este caso, se dio una inversión de la prueba, según lo explicado en el capítulo anterior, le correspondían en este tipo de situaciones a la Administración Tributaria.

Se dieron otros errores, como indicar que faltó el estudio de precios de transferencia, a pesar de que en ese momento ni era obligatorio tal estudio. No solo eso, sino que a pesar de aportar un estudio, se indicó que era un informe pericial y no proveniente de un perito imparcial, cuando las directrices de la OCDE son bastante claras al indicar que parte de la documentación básica que deben tener las compañías son estos estudios.

Fallo número TFA-061-2013 de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las diez horas del veintiséis de febrero de dos mil trece

Antecedentes

- La contribuyente se dedica a la fabricación y comercialización de medicamentos y vende sus productos a nivel nacional y clientes en el exterior.
- La auditoría fiscal realizó ajustes en el impuesto a las utilidades de los períodos fiscales 2004 y 2005, como efecto de la modificación del precio de venta de los productos al compararlos con las ventas entre empresas independientes y las afiliadas.
- En la determinación del nuevo precio de venta, se utilizó el método de Precio Comparable no Controlado (**CUP** por sus siglas en inglés *Comparable Uncontrolled Price*), el cual consiste en *“cotejar el precio facturado de los productos transmitidos en una operación vinculada con el precio facturado en una operación no vinculada, en circunstancias comparables”*.
- La contribuyente indicó que el método utilizado no era el idóneo técnicamente para el caso bajo estudio y el que debía ser utilizado era el método denominado

¹¹⁰Torrealba y Uckmar, op. cit., págs. 540-541.

Margen Neto de la Transacción, el cual demuestra que los precios convenidos por la empresa con sus relacionadas no afectan su rentabilidad, de manera que se justifique la aplicación de un ajuste de precios de transferencia.

- Señaló que el método del Precio Comparable no Controlado, no resulta de aplicación, *“porque las características económicas relevantes de las operaciones que se analizan deben ser lo suficientemente comparables, y no basta con que el mismo producto o mercancía se venda en un caso a un tercero independiente y en otro a una parte relacionada, para afirmar que por la sola existencia de esas dos operaciones, es suficiente la aplicación de este método”*.
- La contribuyente solicitó la nulidad por cuanto el sustento normativo (Directriz DGT-20-03) resultaba inaplicable.

Criterios de la Administración Tributaria

- Fundamentó los ajustes en los artículos 8 y 12 del Código Tributario.

Justifica la aplicación del criterio de realidad económica por cuanto:

- Cuando se refiere a la realidad económica, no se trata exclusivamente de constatar lo que en efecto se dio en la realidad del contribuyente y su contraparte, sino también procede aplicar este principio cuando la realidad de tal transacción entre particulares incide, en forma negativa, en las obligaciones tributarias a las cuales esté sometido el sujeto pasivo y, por tanto, se da un perjuicio al fisco. Por ello, se tiene que la Administración Tributaria debe desentrañar el sentido y alcance de esa realidad económica, en estos casos. *“[...] no es solamente constatar lo que efectivamente se dio en la realidad de la contribuyente, sea en un área determinada, como sucede con los precios de venta a clientes independientes y aquellos relacionados, sino analizar, si esos precios pactados entre partes vinculadas -en el caso concreto- inciden negativamente en las obligaciones tributarias a las que está sometida la contribuyente y por tanto se da un perjuicio al Fisco [...]”*.

- *“Al respecto, este Tribunal considera que la citada directriz pretende desarrollar la normativa contenida en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, la cual le da potestad a la Administración Tributaria, para valorar las transacciones entre entidades relacionadas, que pacten precios de venta de sus productos distintos a los de empresas independientes del mercado, en el sentido de que puedan efectuarse los ajustes pertinentes, en tanto se considere que distorsionan la base imponible en materia de imposición sobre la renta.”*
- *“[...] Así, se tiene que con el procedimiento aplicado, la Administración Tributaria demuestra que en los precios de los mismos productos que se vendieron a partes independientes y clientes afiliados, existían valores diferentes en cada caso, siendo inferiores para los segundos, obteniéndose un perjuicio en contra del fisco, por lo que el artículo 8 y la directriz supra citada, se encuentran correctamente aplicados.”*
- *En el caso bajo análisis, la Auditoría Fiscal aplicó el método de Precio de Transferencia de Precio Libre Comparable (CUP) y justificó su selección indicando que: “[...]la fiscalizada vende productos con características iguales, tanto a sus empresas vinculadas como a otras empresas independientes, según se ha expuesto en el apartado primero. En la determinación del nuevo precio de venta, el auditor realizó ajustes a los precios de mercado. Por su parte, ahora la reclamante indica que sus declaraciones, según consta en los citados folios, no son plena prueba para la determinación del nuevo precio de ventas y debe procederse a valorar el informe técnico aportado, con el cual se demuestra que la aplicación del método seleccionado por la auditoría fiscal es errónea. Al respecto, esta Sala considera que, previamente a analizar el método propuesto por la apelante, es importante indicar que esta no demuestra las razones técnicas por las cuales no es procedente el procedimiento aplicado por la a quo en la determinación del nuevo precio de venta a empresas afiliadas [...]”*
- *Respecto a la prueba indicó “esta Sala comparte lo manifestado por la reclamante, en cuanto a que en esta fase procesal se pueden entrar a valorar pruebas que*

desvirtúen el ajuste interpuesto, lo cierto es que hasta ahora como se expuso, solo resultan en afirmaciones sin pruebas que respalde lo dicho”.

- El Tribunal Fiscal manifestó que *“la auditoría fiscal realizó los ajustes apropiados considerando las partidas de gastos por mercadeo y ventas en la obtención del nuevo precio de venta de terceros, logrando obtener un rango de valores en los precios cobrados por la auditada, que reflejara el verdadero margen de utilidad con los clientes vinculados [...] si la apelante pretende desvirtuar el método aplicado por la auditoría fiscal, debe mostrar no solo con valoraciones cualitativas, sino cuantitativas las cifras que podrían representar esos factores, toda vez que al objetar el método escogido por el auditor para determinar la nueva base imponible, debió indicar las razones de su oposición, cuantificando su efecto, para respaldar su criterio en el sentido de que no comparte el método aplicado en el estudio de precios de transferencia”.*

A pesar de que el método CUP es el preferido; pues hace uso de datos más exactos, resulta necesario que los comparables sean idénticos, de no ser así no serían comparables y no se podría hacer uso de dicho método. Cabe destacar, que en las situaciones en las que existen ajustes por efectuar y, las transacciones son comparables, es factible el uso del método CUP; sin embargo, dichos métodos deben ser razonables y soportables cualitativa y cuantitativamente.

En este sentido, si la Administración utiliza comparables no adecuados deja de ser confiable el método; sin embargo, en el este caso, la Administración Tributaria no entró a conocer el método propuesta por el contribuyente y solo indicó que la misma no presentó lo alegatos y pruebas para rebatir el CUP.

Fallo No. 399-2013 emitido por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo de las catorce horas y veinte minutos del seis de setiembre de dos mil trece

Antecedentes

- La compañía se dedicaba al maquilado de arroz en granza y del arroz importado y le vendía por debajo del costo este servicio a su relacionada Coopeliberia. “[...],

y los servicios fueron contratados en su totalidad y de forma exclusiva por la empresa [...] R.L., misma que es propietaria del 100% del capital accionario de la contribuyente”

- Se dio un aumento del Impuesto Sobre la Renta para el período fiscal 2010, según los ajustes de la cuenta de ingresos por venta de servicios de maquilado de arroz.
- La Administración Tributaria, sin cuestionar la contabilidad de la empresa, manifiesta que vender por debajo del costo es una irregularidad contable y aplica el método de Base Presunta. En ese sentido, toma el costo declarado por la misma contabilidad que desconoce e iguala los ingresos a este costo.
- En ese caso, ni siquiera se cumplían los presupuestos legales para la aplicación de base presunta indicados en el artículo 124 y 125 del CNPT y mucho menos se utilizaron como indicios los establecidos en el artículo 116 CNPT. Aún en falta a toda la base legal se aplica el método de base presunta.

Criterio de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal

- *“Que no fue posible tener elemento de juicio para verificar en forma directa los datos consignados en la declaración de impuestos sobre la renta pues la contabilidad se llevó de forma irregular y defectuosa.*
- *“la aplicación de la base presunta se basa en que la Subgerencia de Fiscalización realizó un proceso de auditoría fiscal a su representada, y de conformidad con el artículo 116 del Código Tributario, revisó los estados financieros, el Balance General, el Estado de Resultados, los Registros Contables, el Contrato de Maquila suscrito entre [...] S.A. y [...] R.L. quien es la dueña del 100% de las acciones del contribuyente auditado, con la finalidad de determinar la obligación tributaria correspondiente, para ello debió recurrir a la aplicación de la base presunta establecida en el artículo 124 inciso c) del Código citado, valorando que la contabilidad es irregular al comparar los costos de producción específicamente los de maquila con los ingresos obtenidos por dicha actividad y prestados a su*

único cliente y socio- [...] R.L. y generándose una pérdida operativa, al facturar el servicio prestado por un monto inferior por saco de arroz maquilado que el costo de realizar dicha labor o actividad, de ahí, la aplicación de la base presunta amparada a un principio lógico de que toda actividad comercial debe llevar implícito un margen de utilidad por la venta de sus bienes o servicios, y en el caso de [...] ésta le facturó un precio inferior.

- Se consideró que “nuevamente se encuentra frente a un alegato que carece de fundamento jurídico y de pruebas o de medios que permitan probar lo dicho por el Impugnante, por lo que también en este aparte lo procedente es rechazar lo expuesto por el representante Legal de la compañía Contribuyente y confirmar lo dispuesto en el traslado de cargos en discusión En lo que respecta al contrato suscrito entre la empresa auditada y [...] R.L. debe indicarse que se está desconociendo el contrato, específicamente lo acordado en el valor de los sacos de arroz maquilado, [...] pero la documentación contable restante si se está admitiendo, en otras palabras, el desarrollo de la auditoría no se trata de desconocer en pleno la contabilidad de la empresa Contribuyente e iniciar como si no se hubiese efectuado ninguna contabilidad, sino que los documentos que pretenden justificar el estado financiero, estos se utilizan para respaldar el resultado de la auditoría.
- “[...] del contenido del detalle de los costos fabriles, se desprende de estos que lleva razón la Subgerencia de Fiscalización al indicar que para el período fiscal 2010 el auditado incurrió en costos superiores a los proyectados, pues se generó una pérdida considerable a nivel operativo y a pesar de esto, el contribuyente no recurrió a medidas correctivas durante dicho período para garantizarse una mejora en los ingresos, o por lo menos que se lograran cubrir los costos productivos, además de que no aparecen en el expediente correspondiente, ni se aportaron a la impugnación pruebas que demostraran esas medidas correctivas que lograran mejorar la situación o al menos la intención de conseguir alguna mejoría.[...] por lo que tampoco lleva razón el Impugnante y se rechaza su dicho en este sentido”.

Criterio del Tribunal Fiscal Administrativo

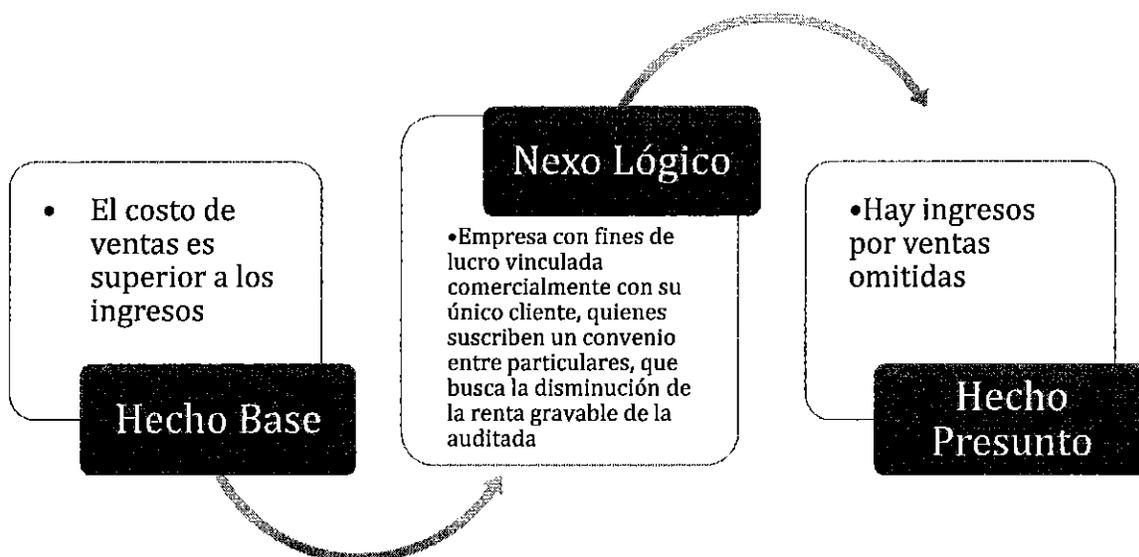
- Respecto a la aplicación de la base presunta indica: *“la oficina a quo verificó plenamente el costo del servicio de maquilado de arroz y sirvió de motivo a sus decisiones en la determinación de la base imponible, en el caso concreto, la misma contribuyente aportó la información contenida en el estudio; por tanto, no fue necesario acudir a otros métodos o técnicas, ni a terceros para aplicar el método definido en el inciso b) de artículo 125 del Código de cita. Por lo expuesto, estima esta Sala que, la aplicación del método de determinación presuntiva, para estimar los ingresos gravables de la recurrente, por concepto de servicios omitidos, es conforme a derecho, por cuanto según los artículos 124 y 125 del Código citado, la Administración actuante”.*

Al no poder acudir al método presuntivo sin pasar por la base cierta, el tribunal fiscal administrativo indica: *“la razón empleada por la oficina fiscalizadora fue esencialmente el hallazgo de costos mayores por quintal de arroz pilado, en comparación con los servicios declarados como ingresos por la fiscalizada, no siendo importante el precio pactado entre la fiscalizada y la contratante sobre el costo por quintal de arroz pilado, dada la vinculación de empresas existente [...]”.*

Respecto a la carga de prueba indica: *“No obstante, [...] S.A. no ha demostrado en las diferentes etapas procesales del presente litigio, que el precio de costo por el servicio de pilado de arroz, considerado por la a quo en la base imponible, NO sea razonable o no corresponda al precio real del mercado y en ese sentido, la reclamante no puede pretender desplazar la carga de la prueba hacia la Administración, cuando ésta ha aplicado una determinación de ingresos bajo el método presunto, y es ahora a la contribuyente a quien corresponde la carga de la prueba. En este sentido, se debe recordar que en materia de presunciones legales, se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, que admite prueba en contrario, ya que la parte que las niega debe probar, y la que la invoca queda relevada de la prueba por estar favorecida por ella, en estos casos la Administración Tributaria únicamente debe probar la existencia de elementos o hechos conocidos, como soporte o sustento de la presunción establecida. Así, la carga de la prueba incumbe al*

contribuyente, responsable o declarante respecto de los hechos impositivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria. (...). En efecto, este Tribunal advierte que a pesar de que a la gestionante le compete la carga de la prueba, ésta no presentó evidencia alguna que desvirtúe lo actuado por la oficina fiscalizadora”.

En este último caso, es relevante mencionar como la Administración Tributaria estructura la presunción, de una forma ilógica.



De acuerdo al cuadro anterior, se muestran los errores conceptuales como aplicar un hecho presunto donde no existe, a partir de un hecho base, que a la vez funcionó como hecho cuestionado y desvirtuado. Aunado a lo anterior, no hay lógica alguna al decir que si se declaró una determinada cantidad, la Administración Tributaria debe presumir que debió haber reportado una suma superior, sin ningún indicio.

Tras el análisis de la distinta jurisprudencia, se observa que en esta etapa se aplica la base presunta en lugar de precios de transferencia.

Sentencia número 3-2014 del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Octava de las quince horas del quince de enero de dos mil catorce

Antecedentes

- Envaco S.A. es una empresa dedicada principalmente a la producción y venta de cajas de cartón, que comercializa con sus compañías afiliadas locales Corporación de Desarrollo Agrícola del Monte S.A., y Congelados del Monte S.A.; por otro lado, en el exterior con Del Monte Fresh Produce Co., Cameroon Development Co. y CI Conserba-Colombia, así como con terceros productores independientes nacionales.
- La lista de precios de las cajas era la misma para las compañías del Grupo Del Monte y los productores independientes.
- Que no existe ningún convenio de precios con los clientes
- La contribuyente estimó que, en el procedimiento administrativo de determinación tributaria, se dio con una motivación contradictoria; pues se utilizaron tanto elementos y fundamentación de un ajuste de precios de transferencia, como elementos y fundamentación de una interpretación, según la realidad económica, lo cual es incompatible. De haber utilizado los precios de transferencia, se habría actuado sin norma habilitante para ello
- De igual manera, indicó que la estimación indirecta utilizada, incumplió los requisitos básicos establecidos en el artículo 124 CNPT.

Criterio de la Administración Tributaria

- En el traslado de cargos la Administración Tributaria concluyó que *“obtener un margen de utilidad bruta negativo, fijando precios que generen ventas menores al costo, no es una práctica usual ni general en el medio y, por tratarse de una empresa con fines de lucro, salvo cuando se presentan operaciones vinculadas, las cuales se reflejan en las ventas a las compañías del Grupo del Monte y a los productores independientes cuando las cajas llevan el sello de la compañía”*.

- Se calificó la contabilidad como “[...] contradictoria, insuficiente e irregular, basada en que el costo de ventas es superior al ingreso por venta, situación que revela una práctica que no es usual ni general en el ámbito de los negocios, lo cual significaría que ENVACO, comercializa los productos elaborados-cajas de cartón a un precio inferior a su costo, lo cual contradice el fin de una empresa mercantil [...]”.

Criterio del Tribunal Contencioso Administrativo

- Respecto a la vinculación: “no se demostró que la empresa efectivamente vendiera por debajo de costo para favorecer sólo a las empresas del consolidado, ya que el mismo precio de ventas se mantuvo para los productores independientes – sin vinculación accionaria- y otros terceros, aspecto que resulta esencial cuando se habla de precios de transferencias. Efectivamente la contribuyente en el período fiscal 2004 desplegó una estructura de comercialización, en donde los precios de venta, no superaban los costos, sin embargo esa decisión empresarial no solo se adoptó en relación con las compañías que forman parte del Consorcio del Monte, sino que también se aplicó a terceros, razón por la cual no se puede presumir que la misma, solo tenía como fin último beneficiar a esa unidad económica. Basta con examinar el traslado de cargos, para concluir que el ajuste no se dio por precios de transferencia, y por eso decae la supuesta incompatibilidad que acusa la actora, con la interpretación según la realidad económica, situación que además hace irrelevante el tema de la ausencia de norma legal habilitante para hacer un ajuste por precio de transferencia, aunque ese punto ya fue dirimido por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. La parte alega como otro motivo de nulidad, que la Administración Tributaria procedió a hacer una estimación sobre base presunta sin cumplir con los requisitos del artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios”.
- Respecto a la aplicación del método de base presunta: “lleva razón la parte actora, cuando estima que se acudió a esta forma de determinación, sin que se configuraran los presupuestos previstos en las normas citadas, lo cual deslegitima

su adopción y las decisiones se tomen fundamentadas en ese método. La posición adoptada por la Administración de que vender por debajo del costo, no es usual en una empresa con fin de lucro carece de fundamento técnico, por el contrario estima esta cámara que una empresa puede tener márgenes de utilidad negativos en un período fiscal determinado y no por ello defraudar al fisco, sobre todo si su contabilidad formal es correcta, véase que en el proceso de fiscalización, no se demostró que el costo de ventas y los ingresos por este rubro, no hayan sido acorde con los datos que informa la contabilidad, ni que existieran ventas omitidas. Transar por debajo del costo pudo obedecer a muchas razones de índole empresarial, reducto que la Administración Tributaria debió de respetar, sobre todo porque no existían indicios que hicieran suponer otra situación. La afirmación sin fundamento técnico ni legal, de que en el período fiscal 2004, el costo de ventas no podía ser superior al ingreso por ventas, fue lo que motivó al órgano fiscalizador a calificar de irregular de contabilidad, y a justificar de forma ilegítima el uso de un método sin que se cumpliera los supuestos de hechos previsto para su aplicación, ello llevó a que se efectuara una determinación mediante estimación, aplicando el margen de utilidad bruta sobre el costo obtenido en el período fiscal 2003, para que la empresa tuviera ganancias y no pérdidas, pudiendo afirmarse, que la pretensión de la Administración Tributaria de tener por demostrada la existencia de ingresos no declarados a través de estimaciones presuntivas, a partir de una margen de utilidad de otro período anterior, carecía en este caso de fundamento legal”.

- *A pesar de haber indicado lo anterior, respecto a los precios de transferencia fue criterio del Tribunal que “se echó de menos en la fiscalización, la presencia de estudios comparativos de precios de otras empresas dedicadas a la elaboración de cajas de cartón, que permitieran evidenciar si realmente los precios fueron manipulados, o cuan por debajo de los precios de mercado estaban los fijados por ENVACO”.*

En este caso, como lo denomina el doctor Adrián Torrealba, se encuentra ante una indebida sustitución del enfoque de precios de transferencia por el método de base

presunta, como se observa, es algo que se repite al igual que sucedió en los criterios anteriormente indicados. La AT desconoce contabilidades de las entidades que tienen relacionados con partes vinculadas y las recalifican sobre base presunta, al indicar la existencia de irregularidades contables por vender por debajo del costo y considerar que no es usual. Es hasta que remite a la fase judicial, donde el TCA enmienda lo realizado por la AT.

Sentencia número 69-2014-V del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda de la sección quinta de las ocho horas once minutos del veinticinco de setiembre de dos mil catorce y la resolución 843-f-S1-2016 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de las quince horas cinco minutos del once de agosto de dos mil dieciséis

Antecedentes

- Que Conducen Sociedad de Responsabilidad Limitada tiene como actividad principal la fabricación y la comercialización de conductores eléctricos en el territorio costarricense y el extranjero, así como la importación y las ventas de aluminio en ambos mercados.
- Se calculó un aumento en los ingresos por ventas no declaradas para los periodos fiscales 2003 y 2004.
- *“Del análisis efectuado a los documentos aportados por la empresa, se determinó que para las ventas efectuadas en el exterior a las relacionadas existen diferencias significativas en los precios de venta, es decir, para estos países, Conducen S.A. vende a precios inferiores que su costo de ventas para productos similares e igual unidad de medida con respecto a los otros mercados.*
- *Las empresas ubicadas en Guatemala Provedora de Cables y Alambres PDCA Guatemala S.A., en Honduras Phelps Dodge Centroamericana Honduras S.A. y El Salvador Phelps Dodge de Centroamérica Salvador S.A. de C.V, son empresas relacionadas con Conducen S.A.”*

La Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo:

- *"[...] fueron coincidentes en que las empresas tienen como finalidad esencial la obtención de lucro, y con esa máxima como norte, no es posible que se vendan bienes o servicios a un precio por debajo de su costo de ventas. También, ambos órganos administrativos señalaron que el procedimiento administrativo utilizado por la Sección de Fiscalización fue el correcto, pues a su juicio, los precios por debajo del costo de ventas son una evidencia clara de una contabilidad contradictoria e insuficiente, que colocó a la demandante en los presupuestos de los numerales 124, inciso c y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Señalaron que la conducta de la contribuyente no se explica en el aumento de los precios del cobre, pues ese hecho no se reflejó en la totalidad de las transacciones, sino únicamente respecto de las empresas relacionadas. Además, se justificó la determinación, indicando que la contribuyente omitió ingresos y que en general su conducta causó un perjuicio al fisco, pues al pactar precios inferiores al costo de ventas disminuyó su renta gravable a través de un pacto con terceros que debe ser desconocido, a la luz de los numerales 8 y 12 del referido Código. [...] Como respaldo de esta tesis afirmó que la contabilidad de la actora era contradictoria e irregular, debido a que reflejó precios de ventas por debajo al costo de ventas, lo que calificó como anormal, a partir de la premisa de que toda actividad empresarial tiene como objeto la obtención de lucro. Luego, la Administración estimó que a pesar de que la contabilidad formal estaba en orden, el material no. Sin embargo, sostiene también que la contabilidad de la actora era un fiel reflejo de las transacciones de venta, y que la irregularidad contable consistió en registrar transacciones a un precio por debajo del costo".*

Tribunal Contencioso Administrativo por su parte indicó:

- *"[...] se tiene como probado que ambas sostienen que la actuación de la Administración realizó un procedimiento determinativo con fundamento en que CONDUCEN, reflejó en su contabilidad y declaraciones juradas presentadas [...] ventas por debajo del costo. [...] Este Tribunal entiende que la contabilidad*

material, se alude a los hechos contables reales, los cuales, si bien deberían reflejarse en la contabilidad formal, ello no siempre ocurre. En el asunto examinado, la Administración reconoció de forma expresa que la contabilidad reflejó fielmente las transacciones realizadas por la actora, lo cual, en criterio de este Órgano decisor significa que los precios de venta que allí se hicieron constar, fueron exactamente los que la demandante cobró por sus productos a sus empresas relacionadas para el período fiscal dos mil tres y dos mil cuatro, con lo cual, la contabilidad formal, sería un fiel reflejo del material. [...]”.

- Los precios que originan esta controversia ocurren dentro de transacciones entre empresas vinculadas, las cuales exigen un tratamiento distinto y puntual, en virtud precisamente de lo que la doctrina ha venido llamando como precios de transferencia
- “[...] Así, a pesar de que se yerra al indicar como parte de la motivación que la contabilidad de la contribuyente es irregular y contradictoria, lo cierto es que también se señala de forma expresa, y se encuentra también de forma implícita, a lo largo del contenido de las diferentes resoluciones impugnadas, que el motivo de la intervención de la Administración, y su acción determinativa oficiosa, fue precisamente el hecho de que se logró determinar la existencia de operaciones vinculadas que, al vender a precios inferiores al costo de ventas, ocasionaron un perjuicio al fisco [...] y ante la cual el ordenamiento ofrece una solución por la vía de los numerales 8 y 12 del Código Tributario”.
- Concluye el Tribunal que “la conducta administrativa examinada, en la cual la Administración procedió a determinar de forma oficiosa, la cuantía de la obligación tributaria de la demandante, no tienen vicios en sus elementos esenciales que produzcan su nulidad; pues como se mencionó, el motivo sí existe y de la fundamentación analizada de forma integral resulta evidente que la utilización de precios por debajo del costo de ventas entre las empresas vinculadas a la actora ocasionó una disminución en la cuantía de su obligación tributaria y, por lo tanto, afectó los intereses fiscales del Estado, situación fáctica que fue

- subsana da con fundamento en las disposiciones de los numerales 8 y 12 del Código de rito”.*
- *“[...] en relación con sus empresas vinculadas, constituye motivo suficiente para la intervención de la Administración. [...] Sin embargo, en este ejercicio la determinación sobre base presunta no era posible, precisamente al no concurrir los presupuestos para su procedencia, pues el hecho ignorado necesario para que opere una presunción no era tal, es decir, el margen de utilidad de la empresa específicos, de cada uno de los períodos fiscalizados, no era desconocido por la Administración, pues tenía los datos respecto del margen obtenido por CONDUCEN, en relación con las transacciones realizadas con empresas no vinculadas durante esos períodos [...] Así, a pesar de que la Administración sí tuvo un motivo para fiscalizar, y luego proceder a realizar una determinación oficiosa, la vía que empleó no fue la correcta, pues a pesar de que contaba con los elementos necesarios para determinar la obligación sobre base cierta, acudió a una determinación basada en presunciones. Así, la Administración contaba con elementos que le permitían determinar la obligación sobre base cierta [...]”.*
 - *En lo respecta a precios de transferencia el tribunal es del criterio que “lo más viable es aplicar los criterios que ha dispuesto nuestro propio ordenamiento jurídico (concretamente mediante la directriz interpretativa 20-03 y el Decreto Ejecutivo N°37898-H)”*

La Sala Primera, mediante la resolución 843-F-S1-2016, revoca lo indicado por el Tribunal Contencioso Administrativo e indica que procede la determinación por base presunta:

- *El Tribunal considera que la determinación por vía de presunción es un mecanismo excepcional, a utilizar por la Administración, cuando no sea posible conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación, situación que se presentó en el asunto de análisis “[...]. Lo anterior se obtiene de la comparación con las utilidades obtenidas por la empresa en sus ventas a empresas no relacionadas, lo cual le impedía obtener de oficio el valor del tributo adeudado*

sobre base cierta [...]. Lo anterior por cuanto, el costo de ventas era superior al monto obtenido por las ventas a las empresas relacionadas [...] Ello se materializó en su contabilidad, evidenciándose, las ventas a las empresas relacionadas en esos países, durante tales períodos, no alcanzaron el objeto final de la empresa mercantil, cual es, el lucro”.

- *La accionante no aportó prueba contundente en contrario, que lograra desestimar ese hecho. “[...] En consecuencia, dichas pérdidas brutas fueron asumidas por la actora, en beneficio de sus relacionadas y en claro perjuicio del fisco. Tal situación, sin duda evidenció, una práctica dirigida a aminorar la renta gravable de la accionante. Desde esa óptica, la AT, se encontraba legalmente facultada para desconocer las formas jurídicas que atentaran contra la realidad de los hechos gravados y afectaran, en su caso, la cuantía de las obligaciones tributarias”.*
- *La Administración Tributaria reclama que “el hecho de que específicamente, la demandante haya vendido sus productos a empresas relacionadas en tales mercados y períodos, a un precio menor al costo de venta que poseían. Así se evidencia, la AT no tuvo más alternativa que acudir para su fijación, (mecanismo que no se impugna en el presente agravio), a la utilización de indicios”.*
- *“[...] la AT tenía motivo suficiente para acudir a la determinación por vía presuntiva. Finalmente, se lesionan los cardinales 8 y 12 del CNPT, toda vez que la tesis expuesta por los juzgadores, atenta contra el principio de realidad económica, en el tanto, obligó a fijar un tributo sobre base cierta, a pesar que la AT no contaba con la información que así lo permitiere, ni tenía a futuro [...]”.*
- *“Ahora bien, tampoco lleva razón de inconforme, cuando la Administración alega erró el marco jurídico aplicable, esto es, que aplicó la base presunta, cuando tenía que aplicar precios de transferencia; pues evidentemente no responde al motivo, sino más bien al contenido del acto”.*

Este caso funciona como un ejemplo de las incertidumbres y errores conceptuales existentes, en cuanto al tratamiento entre partes vinculadas, primero la Administración Tributaria indica que la contabilidad es irregular por vender a precios menores del costo a empresas relacionadas y aplica la base presunta. Por parte de la Administración Tributaria la directriz 20-03 nunca se invocó. Luego, el Tribunal Contencioso Administrativo indicó que por el hecho de ser empresas vinculadas, constituía motivo suficiente para la intervención de la Administración Tributaria y, por tanto, no procedía la base presunta, que en su lugar debía aplicarse la base cierta y lo más viable era aplicar lo estipulado por la 20-03.

Sin embargo, la Sala Primera avaló la determinación por medio de la base presunta realizada inicialmente por la Administración Tributaria y el objetivo del contribuyente fue perjudicar al fisco; por lo tanto, la AT estaba facultada para desconocer las formas jurídicas que atentaran contra la realidad económica. No obstante, nunca se sabrá si se dio algún perjuicio fiscal o si vendió o no a precios de libre competencia, pues al dejar de aplicarse esas reglas, ello no podía verificarse con certeza.

Como se puede observar es un cambio constante de criterio, lo cual genera inseguridad jurídica al contribuyente, máxime que existía una sentencia como 3-2014 del Tribunal Contencioso Administrativo, la cual rechazó la aplicación del método de base presunta.

Sentencia número 147-2015-VI del Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda (Sección Sexta) de las nueve horas con treinta minutos del tres de setiembre de dos mil quince

Antecedentes

- Reqa Química es una empresa dedicada a la producción industrial de pinturas y resinas sintéticas, su casa matriz es H.B. Fuller Company, de los Estados Unidos. A esta última también se encuentran vinculadas las sociedades costarricenses Kativo Costa Rica, S.A., H.B. Fuller de Centroamérica, S.A. y Kativo Chemical Industries Sucursal Costa Rica, S.A. Durante los períodos fiscales 2003 y 2004, aplicó una política de precios establecida por su casa matriz, conforme a la cual

a las empresas relacionadas del exterior les vendió sus productos con un margen del 5% de utilidad, mientras para otras afiliadas locales, el margen de utilidad fue del 10%.

- La empresa alegó que las recalificaciones realizadas por la Administración Tributaria son disconformes con el ordenamiento tributario y no eran fundamentadas en una ley, que la motivación era contradictoria por cuanto se realizan ajustes con elementos precios de transferencias y de realidad económica.
- Igualmente, planteó que se dio un incumplimiento de requisitos para efectuar una determinación sobre base presunta e infracción de normas de la técnica contable; al realizar los ajustes de los márgenes de utilidad a valor de mercado mediante base presunta. Es decir, desconocen la contabilidad, por considerar que se vende por debajo del valor de mercado.

Criterio de la Administración Tributaria

- *“Objetó el margen del 5% empleado por la actora en las ventas a compañías afiliadas del exterior, recalificándolo a un 10% (que es el margen aplicado a las afiliadas y otras empresas locales), al considerar que el primero no permite cubrir los gastos de operación, provocando pérdidas netas en relación con dichas ventas”.*
- En el traslado de cargos, se calificó la contabilidad como *“contradictoria, insuficiente e irregular”*, sobre la base de que el empleo del margen de utilidad del cinco por ciento hacía que dicha contabilidad no presentara la realidad de los sucesos.
- *“11- De acuerdo al estudio efectuado, con un margen de utilidad de un 5% sobre costo para los productos vendidos a las afiliadas del exterior, la empresa opera con pérdidas netas en relación con dichas ventas; [...] lo cual significa que el margen de utilidad del 5% incorporado, no cubre los gastos de operación. [...] es totalmente anormal, ilógico, irracional y antinatural que ocurra en el medio comercial y entre empresas constituidas con fines de lucro, máxime tratándose de los mismos*

productos y entre empresas vinculadas y que son ventas que se efectúan frecuentemente en todos los meses del período fiscal y de alto volumen tanto en cantidades como en cuanto a monto, es decir existe habitualidad de estas transacciones con las empresas relacionadas del exterior. Lo anterior solo es posible dada la vinculación existente entre casa matriz, la empresa fabricante y las afiliadas del exterior donde el precio de venta pactado contiene un margen de utilidad sobre costo del 5%, el cual representa un 50% del aplicado a las afiliadas locales y otras empresas locales. Dicha vinculación permite celebrar este tipo de convenios entre partes que no es aducible en contra del Fisco. Por lo anterior esta Administración Tributaria procede a rechazar el porcentaje del 5%, por considerarlo no real ni razonable y sin fundamento, [...]”.

Criterio del Tribunal Contencioso Administrativo

- *“[...] partiendo de lo indicado por la Sala y teniendo en cuenta el efecto vinculante erga omnes de la jurisprudencia constitucional (artículo 13 de la ley 7135)– ni existe contraposición entre la metodología de precios de transferencia y la aplicación del principio de realidad económica de los numerales 8 y 12 del CNPT, ni hay impedimento alguno para acudir a la primera de ellas incluso en ausencia de norma legal expresa que la incorpore al ordenamiento jurídico costarricense. Por esta razón, el primero de los agravios formulados en la demanda deberá ser descartado. [...]”.*
- *“[...] Se ha visto que la ATGC intentó justificar la determinación presuntiva en el último supuesto citado, al calificar la contabilidad de la ahora accionante como “contradictoria, insuficiente e irregular”, por el hecho de utilizar un margen de utilidad menor en las ventas a sus afiliadas del exterior que el empleado respecto de las afiliadas y otras empresas locales. En la consideración de esta Cámara, lleva razón la actora al reclamar que dicho argumento resulta palmariamente incorrecto, pues en la medida en que la contabilidad societaria refleje los precios de transacción realmente cobrados –indiferentemente de que puedan ser inferiores al valor de mercado de los productos y que esto último sea normal o no–*

estará traduciendo de manera fidedigna la realidad financiera de la empresa, de adonde es obvio que no sería posible achacarle las falencias en cuestión. En consecuencia, no era posible acudir en esta hipótesis a la determinación por el método de base presunta, debiendo acogerse la nulidad parcial reclamada a ese respecto. En efecto, en criterio de los suscritos, la ATGC debió haber procedido por el método de base cierta, lo cual, por encontrarnos en un escenario de precios de transferencia, implicaba realizar el análisis correspondiente a partir de las reglas técnicas de la OCDE, mencionadas supra, lo cual era perfectamente posible a partir del marco teórico y jurídico sentado en la Directriz Interpretativa número 20-03, ya vigente a la fecha. Si bien en la demanda la parte actora afirma que el contenido y justificación de la indicada Directriz es errado e incluso ilegal, lo cierto es que no la impugna, de modo que no se aprecia impedimento al respecto, particularmente a la luz del fallo constitucional ya relacionado [...]". El subrayado no es del original.

Mediante dicha sentencia, ya resulta notable un primer cambio con respecto a la posición que tenía el TFA anteriormente, dejan de ser tratadas las transacciones entre partes vinculadas como una simulación. Sin embargo, siguen siendo contradictorias, por cuanto utilizan criterios de precios de transferencia y realidad económica, los cuales son incompatibles. De igual forma, por el mero hecho de vender por debajo del costo, desconocen la contabilidad y aplican base presunta.

A pesar de lo anterior, el Tribunal Contencioso Administrativo realiza un cambio a lo señalado por el TFA e indica que no podía utilizarse la base presunta en el presente caso; pues el deber ser es indicar tal y como han sido los precios pactados y lo que debió aplicarse eran las reglas técnicas de la OCDE.

Sección tercera: criterios aplicados luego de emitido el Reglamento de Precios de Transferencia

Traslado de Cargos No. 1-10-060-15-053-041

Antecedentes

- La contribuyente fabrica y exporta productos a una única empresa vinculada, sociedad domiciliada en Suiza y no vende productos a empresas vinculadas en Nicaragua, Honduras, Guatemala, El Salvador y Panamá. En virtud de un contrato suscrito con ella para la fabricación de productos.
- La contribuyente, en su función de "Fabricante por Contrato" y su compañía vinculada la de "Productor" dueño de las marcas y de la propiedad intelectual de los productos fabricados, vende el producto al Productor para su reventa. La contribuyente no soporta riesgos comerciales y empresariales de sus operaciones ni utilizan activos intangibles, ni lo hacen a título de "emprendedor" o "entrepreneur".
- En el caso de las compañías que realizan operaciones de manufactura como "emprendedores" o "entrepreneurs", soportan la mayor parte de los riesgos comerciales y empresariales de sus operaciones, y utilizan activos intangibles, por lo general, obtienen ganancias que fluctúan en un rango más amplio, esto incluye tanto pérdidas como ganancias.
- En el caso de fabricantes por contrato, el desarrollo de funciones más o menos simples, la casi inexistencia de riesgos comerciales y empresariales y la utilización de activos rutinarios va emparejada con resultados que, si bien suelen ser consistentes y menos volátiles, por lo general son menores a las ganancias que podían obtener un manufacturero emprendedor o "entrepreneur".
- La Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales procedió a realizar un aumento en la base imponible, específicamente una recalificación en Ingresos

por Ventas referentes a los períodos fiscales 2013 y 2014, para el segmento de Fabricación por contrato.

- El ajuste se dio por considerar que el contribuyente vendía a empresas vinculadas productos terminados, con un margen de utilidad operativa sobre el costo total, menor que el de plena competencia, lo cual trae como consecuencia una subvaluación de las ventas y consecuentemente una disminución de la base imponible del impuesto sobre la renta para los períodos fiscales indicados.
- Fue aceptado el método aplicado denominado Margen Neto Transaccional, el cual se basa en la comparabilidad de funciones, riesgos y activos.

Criterio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales

- A pesar de que fue aceptado el método utilizado, no avaló los comparables utilizados por la compañía ya que *“ utiliza comprables provenientes de diferentes industrias, tales como molindas de maíz, molinos para tejer, harinas preparadas, jabones-detergentes- productos de limpieza y otros artículos de tocador, venta de ropa exclusiva, etc.; por lo que esta oficina concluye que se seleccionaron negocios que cuentan con criterios de comparabilidad significativamente distintos y que influyen en el margen de rentabilidad”*.
- Se consideró que *“al utilizar empresas que operen en cualquier actividad económica dentro del universo de actividades que ofrece el mercado favorece de forma conveniente, al encontrar una gran cantidad de empresas compatibles, lo que facilita que se encuentre así dentro del rango de valor de mercado, permitiendo una valoración subjetiva de las comparables”*.
- Se indicó que la compañía no debió utilizar comparables de otras industrias; pues sí existen comprables del sector de mercado específico (industria de tabaco). Por lo tanto, no era necesario *“centrar en la comparabilidad funcional y no en la del producto”*. Considera la Administración Tributaria que con negocios similares se obtendrían datos más exactos.

- La Administración Tributaria procedió a aplicar por sí misma el TNMM, limitando su alcance mediante la selección de empresas que solo operan en la industria del tabaco. Sin embargo, cabe señalar que no se aprecia que se valoren los riesgos y activos, es más, no se indicó alguna que fuera funcionalmente a la compañía bajo estudio.
- Con la aplicación de dichos comprables, se determinó que efectivamente la compañía estaba fuera de rango y se puede concluir que *“cualquier factor que pudiera afectar este sector de la economía, afectaría a toda la misma industria, por lo que los riesgos asumidos serían muy similares”*.

Cabe señalar que, en este caso, la Dirección de Grandes Contribuyentes realizó los ajustes al amparo de la directriz interpretativa, a pesar de que ya se encontraba vigente el Reglamento de Precios de Transferencia, por cuanto había sido suspendido por la acción de inconstitucional interpuesta en contra del artículo 144.

Aún en dicha situación, ya en este momento se denota un mayor conocimiento por parte de la Administración Tributaria, aplica precios de transferencia y no base presunta. Sin embargo, cae en errores conceptuales como la elección de una muestra no representativa; por el otro, selecciona compañías que no son funcionalmente comparables con la compañía, pues al elegir los datos financieros se tomó como referencia los estados financieros consolidados de las empresas de la muestra y no solo los correspondientes a la actividad de Fabricación por Contrato.

Al realizarse una selección de compañías con diferentes funciones, riesgos y activos, por lo general, se obtienen resultados diferentes; pues a mayor complejidad de funciones, mayores riesgos y mayor inversión en activos no rutinarios como intangibles, también mayor es la rentabilidad esperada como su volatilidad. En el caso de fabricantes por contrato, el desarrollo de funciones más o menos simples, la casi inexistencia de riesgos comerciales y empresariales y la utilización de activos rutinarios va emparejada con resultados que, aunque suelen ser consistentes y menos volátiles, son por lo general menores a las ganancias que podría obtener un manufacturero emprendedor o “entrepreneur”.

Traslado de Cargos No. DGCN-SF-PD-8-2016-12-41-03 emitido por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales

Antecedentes

- La compañía se dedica a la fabricación de electrodomésticos (refrigeradoras y cocinas) y se realiza en su planta de producción localizada en Costa Rica; la distribución y comercialización la lleva a cabo en los mercados de Centroamérica, México y el Caribe por medio de compañías relacionadas.
- La compañía es subsidiaria de un grupo mexicano.
- En el segmento de manufactura bajo contrato, la empresa vende producto terminado, tanto a empresas independientes como a empresas vinculadas, e igualmente en el segmento de compras de materia prima y producto semi-terminado, la empresa compra tanto a entidades vinculadas como a sujetos independientes.
- A partir de la verificación realizada, la Administración Tributaria determinó que para el segmento de manufactura bajo contrato, un aumento a la base imponible del impuesto declarado correspondiente al periodo fiscal 2015, por considerar que se vende a empresas vinculadas productos terminados, con un margen de utilidad operativa sobre el costo total menor que el de plena competencia, lo cual trae como consecuencia una subvaluación de las ventas y, por tanto, una disminución de la base imponible del impuesto sobre la renta para el período fiscal en estudio.
- El auditor señala que aunque se indicó que la operación manufacturera bajo contrato a empresas vinculadas del exterior, en el periodo fiscal 2015, se encuentra dentro del rango de valor de mercado 15,5%, con los ajustes realizados de gastos por cierre e indemnizaciones y capacidad no utilizada, no se aportó prueba de si las compañías seleccionadas se les efectuaron los ajustes que la compañía efectuó.

- Al respecto es importante indicar que las empresas con las que se comparó a la Compañía, no se les realiza ningún tipo de ajuste por cuanto son compañías que se encuentran en un ciclo normal de producción y no en un periodo de cierre, como es en el presente caso. Dada la situación, no era posible llevar a cabo una comparación directa, la entidad sujeta a análisis se ve en la necesidad de efectuar un ajuste extraordinario bajo la premisa de una circunstancia extraordinaria para la empresa analizada y no se ha dado en los comparables propuestos; es decir, el objeto del ajuste de comparabilidad es hacer efectivamente comparable los resultados de la contribuyente con los de las comparables, bajo el razonamiento de que las compañías comparables no enfrentaron la misma situación; es decir, una capacidad ociosa extraordinaria equivalente a la de la parte analizada
- La Subdirección aceptó la selección del Método del Margen Neto Transaccional como el más idóneo para valorar los resultados de las operaciones de Manufactura bajo Contratos, así como la escogencia del PLI Margen Operativo sobre Costos Totales (MOTC).
- De igual forma aceptaron los comparables utilizados.

Criterio de la Dirección nacional de Grandes Contribuyentes

- Se rechaza la capacidad ociosa pretendida por la compañía por cuanto *“recurre a estimaciones a través de estadísticas de la capacidad utilizada de la industria de equipo eléctrico, electrodoméstico y componentes publicada por la Reserva Federal de USA, la cual es de 84,8% y a partir de este dato aplica la fórmula [...], es importante hacer la observación que este dato de la industria de 84,8% es un dato de referencia o indicador (que es el que utiliza la empresa) y de ahí la empresa obtiene información de cómo esta con respecto a la industria, que tan eficiente o ineficiente es en la utilización de sus propios recursos, por lo que la empresa debería tener registrado los costos y gastos que no pueden ser asociados directamente al proceso productivo por la subutilización de los mismos y que al final se incurrieron, por lo que la empresa no debe recurrir a estimaciones. En el*

presente caso la empresa. debe demostrar con prueba suficiente directa y fehaciente cuál es su capacidad utilizada en el período fiscal 2015 [...] El ajuste de capacidad ociosa que incluye el contribuyente en el estudio de precios de transferencia aportado, no cuenta con datos concretos que permitan verificar las empresas comparables poseen o no capacidad ociosa, por cuanto las bases de datos no suministran este tipo de información y la compañía. no aporta prueba si se efectuaron o no ajustes a la capacidad ociosa de sus comparables. En principio, se da por cierto que las empresas incluidas en la base de datos operan a capacidad plena o con un mínimo de capacidad no utilizada, situación que es normal es este tipo de actividad económica”.

- Se determinó que la compañía aplicó un margen de utilidad operativa sobre el costo total menor que el de plena competencia

En este caso, se acepta el uso del método aplicado por la compañía; sin embargo, los comparables utilizados no se aplican a la situación del contribuyente, ya que esta última se encuentra en una fase de cierre de negocios, mientras las otras se hallan en operación. Por lo tanto, estima que el indicador de rentabilidad se encuentra por debajo del valor determinado, el cual está por debajo del rango del valor de mercado de los comparables.

Sección cuarta: Propuesta de Ley denominada “Ley de Regularización de Transacciones entre Partes Vinculadas”

El tratamiento fiscal que se ha dado por parte de la Administración Tributaria a las distintas transacciones entre partes vinculadas no ha sido uniforme. La Administración Tributaria ha aplicado criterios muy distintos, por ejemplo ha considerado que por ser entidades relacionadas debía desconocer dichas transacciones solo por la vinculación o las transacciones no podían ser por debajo del costo, dado que al no ser actividades consideradas como normales, debía desconocerse la contabilidad y aplicar base presunta, se daban otras situaciones en la cuales las distintas entidades avalaban la no aplicación de los precios de transferencia (sustituyéndola por la aplicación del método

de base presunta) o, en el casos más recientes, se sigue teniendo problema de aplicación de criterios erróneos.

No se puede dejar de lado la continua aplicación del criterio de realidad económica, en las transacciones entre partes vinculadas, se desconocen convenios o el hecho de que la normativa actual tiene como fundamento el artículo 8 CNPT, el cual a su vez es el sustento de figuras como el levantamiento del velo.

Dado el principio de reserva de ley, regente en Costa Rica, se debe garantizar la seguridad jurídica a todos los contribuyentes y esto solo se podría tener al amparo de una ley.

En ese sentido, los precios de transferencia afectan la correcta determinación de los ingresos tributarios y modifica la base imponible; por tanto, resulta fundamental la existencia de una ley que regule dicha figura, al ser que la aplicación de los precios de transferencia modifica bases imponibles.

De acuerdo con lo anterior, es necesaria la creación de una ley que regule las transacciones entre partes vinculadas, con el fin de dar un tratamiento justo a dichas transacciones. Así como evitar la elusión fiscal y facilitar a la Administración Tributaria el control de las transacciones entre empresas relacionadas. De igual forma, se le facilitarfa a los contribuyentes la reducción de los costos de cumplimiento.

Aunado a lo anterior, al pretender Costa Rica adherirse a la OCDE, debe incluir como parte de sus políticas, una ley que regule los precios de transferencia.

Según lo indicado anteriormente, es menester efectuar una propuesta de ley, la cual regule todo lo relativo a las transacciones entre partes vinculadas, siempre se deben considerar elementos de lo ya normalizado por el Reglamento actual, así como elementos de suma importancia para evitar contradicciones, como es el caso de la forma para aplicar el criterio de realidad económica. Así como las definiciones claras (para evitar interpretaciones extensivas), las facultades de la administración en cuanto a los tipos de ajustes que puede realizar, facultades de los contribuyentes.

Lo anterior fungirá como un marco general, tanto para el administrado como para la Administración Tributaria; pues se unificará la normativa vigente, eso sí, respetando el principio de seguridad jurídica y de reserva de ley. De igual forma, se incorporará al presente proyecto de ley, las políticas de documentación que han sido ya implementadas de acuerdo con los convenios que se han firmado por la OCDE.

Propuesta de Ley denominada “Ley de Regularización de Transacciones entre Partes Vinculadas”

Artículo 1.- Objeto

Las presentes disposiciones tienen por objeto regular las operaciones comerciales y financieras que se realizan entre partes relacionadas o vinculadas, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones, las condiciones, precios, y montos de contraprestaciones que se pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables y bajo circunstancias relevantes comparables, atendiendo al principio de libre competencia.

Artículo 2.- Ámbito de Aplicación

El ámbito de aplicación alcanza a cualquiera de las operaciones que se realicen entre personas físicas o jurídicas domiciliadas o residentes para efectos fiscales en Costa Rica, así como aquellas amparadas en regímenes especiales que gocen de beneficios fiscales.

Artículo 3.- Disposiciones generales

El valor determinado, según el principio de libre competencia, deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente; para ello se debe atender la metodología establecida en los artículos contenidos en esta ley y su reglamentación.

Para todo lo no previsto en esta Ley, serán aplicables las guías sobre precios de transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económico en el 2010, o las que las sustituyan, en tanto las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley.

Artículo 4- Principio de libre competencia

Para efectos tributarios, se entiende como principio de libre competencia, el principio mediante el cual se considera que los términos y condiciones, incluyendo entre otros la forma de la transacción y el precio o monto de la contraprestación, que partes vinculadas aplican en una transacción entre ellas, deben ser consistentes con los que hubieran existido si las partes vinculadas hubieran actuado como personas o entidades independientes.

Se considera incorporado al principio de libre competencia según su definición en esta Ley, el denominado “Principio de Realidad Económica” del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El resultado de la aplicación del principio de libre competencia para la valoración de las transacciones entre partes vinculadas para fines del impuesto sobre la renta, también deberá aplicarse para la determinación de la base imponible de cualquier otro impuesto.

Artículo 5.- Definiciones de términos

Se entenderá por:

1) Partes Vinculadas o relacionadas:

Se definen como partes vinculadas, las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica, y las que también en el exterior participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos

contribuyentes, o por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio, bajo los siguientes supuestos:

- a) Una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 51% del poder accionario.
- b) Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o partícipe de otra y se encuentre en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:
 - i. Que posea la mayoría de derechos de voto.
 - ii. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - iii. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - iv. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración.
 - v. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante u otra dominada por esta.
- d) Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica; todas ellas integrarán una unidad de decisión.
- e) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.
- f) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

2) Establecimiento permanente:

Se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios -incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento-, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.

3) Transacciones entre Partes Vinculadas

Se entenderá como transacciones vinculadas las que son efectuadas entre partes vinculadas de acuerdo con lo dispuesto anteriormente.

- 4)** Se entenderá como transacción no vinculada la que se efectúa entre partes independientes, considerándose como tales a los sujetos pasivos no mencionados en esta ley.

Artículo 6.- Facultades de la Administración

La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado según el principio de libre competencia y efectuar los siguientes ajustes, cuando se comprueba que el contribuyente no haya realizado sus operaciones con partes vinculadas de manera consistente con dicho principio:

- A) Ajuste primario:** se define como el ajuste resultado de una corrección impuesta por la Administración Tributaria, al comprobar que las operaciones realizadas entre las partes vinculadas no respetan, según su presentación en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente, lo dispuesto en el artículo anterior y se efectúan los ajustes correspondientes para que los términos y las condiciones, esto incluye entre otros la forma de la transacción y el precio o monto de la contraprestación, correspondan a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables. Este ajuste solo procede

cuando lo acordado entre las partes vinculadas resulte en una menor tributación en el país o un diferimiento en el pago del impuesto sobre la renta.

B) Ajuste correlativo: se define como el ajuste que se produce en la declaración del contribuyente residente, como consecuencia de un ajuste primario a otro contribuyente residente; o bien, cuando exista un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado, resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto. La Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste y realizará el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de esta ley y su reglamentación, y a consecuencia de aquel se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha determinado del contribuyente. En caso de un ajuste primario sobre una transacción entre dos partes vinculadas, ambas residentes en el país, el ajuste correlativo es vinculante para la Administración Tributaria. Y se aplica según el artículo 123 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

C) Ajuste secundario: en las situaciones donde se determine que una transacción entre partes vinculadas no se efectuó acorde con el principio de libre competencia y una vez determinado el ajuste primario correspondiente, se aplicará a la diferencia entre el valor realizado y el ajuste primario el tratamiento fiscal que corresponda, según su naturaleza, respecto de cualquier incremento en el impuesto sobre la renta.

La Administración Tributaria es responsable de la determinación de los ajustes establecidos en el presente artículo.

Artículo 7.- Recalificación de las operaciones

La Administración Tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente; sin embargo, queda facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de la operación difiere de la forma jurídica adoptada por el contribuyente o los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren en forma sustancial de los que hubieran adoptado empresas independientes, o que la estructura de aquella, tal como se presentan, impide a la Administración Tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

Artículo 8.- Facultades del contribuyente

Se reconoce que en determinadas circunstancias la implementación correcta de una política de precios de transferencia entre partes vinculadas consistente con el principio de libre competencia, pueda requerir ajustes periódicos a los términos y las condiciones, entre otros incluye la forma de la transacción y el precio o monto de la contraprestación, según sea el caso, para reflejar cambios en circunstancias de negocios, u otros que hubieran tenido un efecto en lo que pactarían partes no vinculadas. Por lo tanto, los contribuyentes podrán ajustar las condiciones de sus transacciones con partes vinculadas, siempre y cuando respeten los siguientes supuestos:

- a) Los ajustes son reflejo de una política de precios de transferencia entre las partes vinculadas, consistente con el principio de libre competencia, establecida y definida con razonable claridad, soporte y antelación.
- b) Los ajustes se realizan dentro del mismo periodo fiscal.
- c) Los ajustes y la necesidad de estos se documentan como parte de la documentación requerida bajo lo definido en esta ley.
- d) Los ajustes cuenten con todos los requisitos establecidos bajo esta ley.

- e) En aquellos casos donde la intervención del estado afecte los precios o márgenes, tales como: control de precios, control de tasas de interés, controles de cambio, controles sobre los pagos de servicios y gastos generales de dirección y administración, u otros.

Los ajustes de precios de transferencia determinados por el contribuyente y en concordancia con las disposiciones generales establecidas en esta ley, podrán ser registrados contablemente o llevados a la conciliación fiscal en el momento de la determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta.

Artículo 9.- Análisis de comparabilidad

El análisis de comparabilidad permite determinar el precio o monto que habría acordado en operaciones comparables partes independientes en condiciones de libre competencia. Por lo tanto, mediante este análisis se puede verificar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solo una parte del análisis de comparabilidad.

Dos o más operaciones son comparables cuando no existan entre ellas diferencias económicas significativas que afecten el precio de bienes o servicio o el margen de la utilidad de la operación o, cuando existen dichas diferencias, puedan eliminarse mediante ajustes razonables.

Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

- a. Las características de las operaciones, productos y servicios, según aplique.
- b. Las funciones o actividades, esto incluye los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación, objeto de análisis.

- c. Términos o condiciones contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d. Circunstancias económicas de los mercados, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros.
- e. Las estrategias comerciales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- f. Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos.

Se entiende por precio de transacción comparable interna, el que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes; es decir, donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada cuando se cumpla con al menos una las siguientes condiciones:

1. Que ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las operaciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones comparadas, afectan materialmente el precio o el margen de plena competencia.
2. Que pueden efectuarse ajustes razonables para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 10.- De los métodos para aplicar el principio de libre competencia

La determinación del precio o margen que hubieran pactado las partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los métodos que se

detallaran en este artículo. Se aplicará el método más adecuado, siempre y cuando respete el principio de libre competencia:

- a) Método del precio comparable no controlado: consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes, en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación.
- b) Método del costo adicionado: consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se toma en cuenta del margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta.
- c) Método del precio de reventa: consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, siempre se deben considerar las particularidades de la operación. Se toma en cuenta al margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

- d) Método de la partición de utilidades: consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:
- i. Se determinará la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.
 - ii. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como: activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.
- e) Método del margen neto de la transacción: consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.
- f) Adicionalmente, se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral i) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

Artículo 12.- Datos de años anteriores

Podrán ser utilizados datos de años anteriores en la determinación del precio de transferencia, a objeto de determinar, entre otras circunstancias, el origen de las pérdidas declaradas (si las mismas son parte de otras pérdidas generadas en transacciones similares o son el resultado de condiciones económicas concretas de años anteriores), el ciclo de vida del producto, los negocios relevantes, los ciclos de vida de

productos comparables, las condiciones económicas comparables, las cláusulas contractuales y condiciones reales que operen entre las partes.

Artículo 13.- Modo de Aplicación de los métodos para la determinación del precio de libre competencia

Mediante la aplicación de cualquiera de los métodos indicados anteriormente, se podrá obtener un rango de precios o márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Se entiende que las operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas en el precio, monto de la contraprestación o el margen de utilidad. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango inter cuartil que consagra la ciencia económica-estadística. Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se hallan dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones comerciales y financieras entre partes independientes. Si el resultado de la transacción analizada se encuentra fuera del rango completo, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establece la mediana del rango como el precio de libre competencia.

Artículo 14.- Tratamiento específico aplicable a servicios entre partes relacionadas

Los gastos en concepto de servicios recibidos de una persona relacionada o vinculada, tales como: los servicios de dirección, legal, contable, financieros, técnicos u otros, se valorarán según los criterios de esta ley. La deducción de dichos gastos está condicionada al cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 15.- Pautas generales de documentación

Los contribuyentes deben tener la información y los documentos que respalden el análisis correspondiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas.

La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de

plena competencia, seis meses después de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta. La documentación de precios de transferencia deberá ser conservada por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 51 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma español. A tal efecto, la documentación e información a conservar será, entre otras, la siguiente:

- a) Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.
- b) Lista de activos fijos utilizados en las operaciones vinculadas, en la medida en que sean económicamente relevantes en el análisis de las operaciones con partes vinculadas.
- c) Riesgos inherentes a la actividad, tales como: los comerciales, financieros, los asumidos en la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes o servicios realizados por el contribuyente, en la medida que sean relevantes para el análisis de las operaciones con partes vinculadas.
- d) Descripción general de la estructura organizativa y operativa del contribuyente y del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, esto incluye la identificación de personas que dentro del grupo realicen operaciones con el contribuyente.
- e) Nombre, denominación o razón social, número de registro de contribuyente, domicilio fiscal del contribuyente domiciliado en Costa Rica, así como también de las partes vinculadas con las cuales el contribuyente mantuvo operaciones.
- f) Información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, su cuantía y la moneda utilizada.
- g) Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, si estos existen.
- h) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados con él, en la medida en que sean relevantes para el análisis de las operaciones con vinculados.

- i) La política de precios de transferencia aplicada a cada transacción con partes vinculadas; es decir, la fórmula o manera de calcular los montos que se facturan entre las partes vinculadas. Donde la política de precios de transferencia está claramente definida en información captada bajo el inciso anterior, será suficiente una referencia a esta.
- j) Método o métodos utilizados para la determinación de los precios conforme al principio de plena competencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa.
- k) Identificación de cada una de las referencias externas, operaciones o empresas comparables seleccionadas; lo cual incluye la identificación de las fuentes de información consultadas; detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre la información respecto a referencias externas, operaciones o empresas comparables; detalle, en su caso, de las empresas comparables no seleccionados donde se indican los motivos y consideraciones para desecharlos; descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías independientes identificados como comparables.
- l) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada.

La Administración Tributaria podrá ampliar los requerimientos de documentación establecidos mediante resolución general, siempre y cuando se mantenga consistencia con los principios respecto a la documentación de precios de transferencia definidos por la OCDE. Las necesidades adicionales de documentación de la Administración se concretarán al aplicar los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionadas a las circunstancias de los contribuyentes.

Artículo 16- Declaración informativa

Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos sujetos pasivos mencionados en el artículo 2 de esta ley, quienes se encuentren dentro de las dos situaciones siguientes:

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

La declaración informativa de precios de transferencia se presentará el último día hábil del mes de junio de cada año y comprenderá todas las operaciones realizadas durante el período del impuesto sobre las utilidades que tuviere autorizado el contribuyente, inmediatamente anterior.

En todo caso, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados residentes en Costa Rica o el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y comprobar si resultan pertinentes para efectos fiscales de conformidad con el principio de plena competencia, asimismo, deben cumplir con el requerimiento de documentación establecidos en esta ley.

Artículo 17.- Incumplimiento de suministro de información

La no presentación de la declaración informativa de precios de transferencia, o la presentación con errores de la Declaración Informativa constituyen una infracción administrativa. Cuyas sanciones se determinarán acorde con lo establecido por el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 18.- Disposiciones especiales

Para facilitar la implementación de esta Ley, así como para brindar mayor seguridad jurídica tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, se establece que:

- a) En los casos donde la suma del valor absoluto de un tipo de transacción del contribuyente durante el periodo fiscal, siendo transacciones de la misma naturaleza y con la misma parte vinculada, sea inferior a 60 salarios base, no le aplicará lo establecido por esta ley.

Artículo 19.- Acuerdos de precios por anticipado (APAS)

Los contribuyentes podrán solicitar un acuerdo de precios por anticipado a la Administración Tributaria, con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre partes vinculadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares, con el soporte detallado.

Mediante resolución se establecerán las disposiciones específicas adicionales que regularán estos acuerdos.

ARTÍCULO 20.-

Rige a partir de su publicación.

Conclusiones

Los precios de transferencia han tenido cierto desarrollo normativo a nivel nacional; sin embargo, ante la inexistencia de una ley que regule esta materia, las confusiones y las contradicciones incurridas por la Administración Tributaria y por las instancias judiciales continuarán, lo anterior confirma la hipótesis planteada.

A partir de los criterios de la Administración Tributaria, Tribunal Contencioso Administrativo y Sala Constitucional, cabe afirmar que el tratamiento de las transacciones entre partes vinculadas se enfoca en tres criterios: base presunta, criterio de realidad económica y precios de transferencia.

En las distintas posturas analizadas, se encontró una clara confusión en cuanto a la aplicación de dichos criterios. Se justificó el uso de la base presunta, por supuestas irregularidades contables, las cuales nunca fueron demostradas, por el mero hecho de vender a precios menores de mercado. De una sección a otra se podían notar cambios respecto al tratamiento de precios de transferencia en el Tribunal Contencioso o, como en el caso de Sala Primera que se siguieran avalando la aplicación de base presunta, cuando existen claros elementos donde lo correcto a aplicar son los precios de transferencia.

Al ser aprobadas las directrices de la OCDE por medio de la Sala Constitucional y no por medio de una ley, esto se consideró como una situación asimilable al *soft law*, dado el carácter de vinculante debían ser aplicadas. Sin embargo, en reiteradas ocasiones se indicó que la aplicación de la normativa de precios de transferencia era contraria a la normativa contable regulada por las NIIF, aun cuando la NIC 24 no solo reconoce las transacciones entre partes vinculadas indicando que es una característica normal del comercio y los negocios, sino que deben ser reportadas tal y como sucedieron. (Norma Internacional de Contabilidad No. 24, 2005)

La Administración Tributaria ha realizado esfuerzos para mejorar la aplicación de los precios de transferencia en las fiscalizaciones efectuadas, primero mediante la contratación del sistema OSIRIS en octubre de 2014, como con la implementación de

distintas normativas reguladas por la OCDE. Sin embargo, hasta que no se cuente con una ley y no se mejoren los sistemas de búsqueda, la Administración Tributaria continuará aplicando (probablemente) en forma errónea los distintos métodos regulados por la OCDE.

Al ser insuficiente la normativa existente que regula las transacciones entre partes vinculadas, se propone en esta tesis un proyecto de ley con elementos necesarios de acuerdo con el derecho comparado, de parámetros mínimos que debe contener la ley de precios de transferencia.

Bibliografía

Altamirano, A. C. (2012). *Drecho Tributario, teoría general* (1era. ed.). Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.

Benavente Cuesta, J. (2013). *Presunciones tributarias. Claves para su correcta aplicación*. Madrid: Thomson Reuters (Legal) Limited.

Boletín Oficial del Estado. (2003). *Ley General Tributaria No. 58, artículo 51*. Obtenido de Agencia Estatal: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Castillo Calzada, K. (s.f.). *Precios de transferencia. Objetivo Gerencial* (1era. ed.). México, D.F.: Dofiscal Editorial, S.A. de C.V.

Cazorla Prieto, L. M. (2012). *Derecho Financiero y Tributario*. Navarra, España: Cizur Menor Aranzai.

Código de normas y procedimientos tributarios, Artículo 22. Obtenido de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Código de normas y procedimientos tributarios, Artículo 116. Obtenido de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=6530

Darfo Rajmilovich . (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 30, 11. Obtenido de <https://www.aaef.org.ar/web/pdf/revistas/Revista%2030.pdf>

Dirección de Grandes Contribuyentes. (2015). *Programa AMPO para análisis multifuncional programado y objetivo*. Ministerio de Hacienda, San José.

Obtenido de <http://www.hacienda.go.cr/contenido/13171-programa-ampo-para-analisis-multifuncional-programado-y-objetivo>

Disposiciones sobre precios de transferencia, 37898-H (Reglamento de Transferencia 13 de setiembre de 2013).

Echavarría, R. B. (2013). *Investigación: un camino al conocimiento* (2da. ed.). San José, Costa Rica: Editorial Universidad Estatal a Distancia.

Eseverri Martínez, E. (1995). *Presunciones legales y derecho tributario*. (S. Ediciones Jurídicas, Ed.) Madrid, España: Marcial Pons.

Fallo, 299 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 31 de Julio de 2002).

Fallo, 472 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 5 de Diciembre de 2002).

Fallo, 471 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 5 de Diciembre de 2002).

Fallo, 221 (Tribunal Fiscal Administrativo 4 de Junio de 2003).

Fallo, 138 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 19 de marzo de 2012).

Fallo, 061 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 26 de febrero de 2013).

Fallo, 399 (Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo 6 de setiembre de 2013).

Gamboa Calvo, F. A. (2000). *El principio de realidad económica como criterio interpretativo en el derecho tributario*. San José, Costa Rica: Imprenta y litografía Mundo Gráfico.

Gamboa Calvo, F. A. (2000). *El principio de realidad económica como criterio interpretativo en el Derecho Tributario* (1era. ed.). San José, Costa Rica: Imprenta y litografía Mundo Gráfico.

General Tributaria, Ley 58/2003 (18 de diciembre de 2003). Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

- Gersen, J. E., & Posner, E. (2008). *Soft Law: Lessons from Congressional Practice*.
Obtenido de Digital Access to Scholarship at Harvard:
<https://dash.harvard.edu/handle/1/11339455>
- Gómez Solera, G. (2007). El arbitraje como forma alterna en la resolución de conflictos en materia tributaria. San José, Costa Rica: Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho.
- Ley de Concertación Tributaria, L. 8. (17 de diciembre de 2012). *La Gaceta*. (D. Oficial, Editor)
- Ley General Tributaria, Artículo 63 (Determinación de la obligación tributaria sobre base cierta y presunta s.f.).
- Ley General Tributaria, ley 58, Artículo 50 (2003). Obtenido de
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Marín Barnuevo-Fabo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: McGraw-Hill.
- Navarrine, C. G. (2005). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Lexis Nexis.
- Navarrine, C. G. (2005). *Procedimiento tributario y de la seguridad social*. Facultad de Derecho. Buenos Aires: Lexis Nexis.
- Norma Internacional de Contabilidad No. 24. (diciembre de 2005). *Información a revelar sobre partes vinculadas*. Obtenido de
<http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC24.pdf>
- Oficio DGT, 742 (26 de noviembre de 2008).
- Pérez de Ayala, J. L. (1970). *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.

- Pérez Royo, F. (s.f.). *Derecho financiero y tributario. Parte general* (24 ed.). Madrid, España: Arazandi, S.A.
- Rancaño Martín, M. A. (1997). *La estimación indirecta* (1era. ed.). (S. Ediciones Jurídicas y Sociales, Ed.) Madrid, España: Marcial Pons.
- Resolución, 843 (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia 11 de agosto de 2016). Sala Primera, 507 (Tribunal Fiscal Administrativo 16 de diciembre de 2009).
- Sala Primera, 187 (Tribunal Fiscal Administrativo 24 de abril de 2014).
- Salto, D. (s.f.). *El fraude de Ley en el Derecho Tributario y otras figuras afines*.
- Sánchez Conejo, P. (2013). *Manual de Derecho Tributario* (1era. ed.). San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas, S.A.
- Sentencia, 4940 (Sala Constitucional 2012).
- Sentencia, 307 (Sección Segunda del Tribunal Contencioso Administrativo 8 de julio de 2005).
- Sentencia, 3 (Sección Octava del Tribunal Contencioso Administrativo 15 de enero de 2014).
- Sentencia, 69 (Sección quinta del Tribunal Contencioso Administrativo 25 de setiembre de 2014).
- Sentencia, 147 (Sección sexta del Tribunal Contencioso Administrativo 3 de setiembre de 2015).
- Torre Delgadillo, V. (2012). *Precios de transferencia. Análisis teórico-práctico* (1era. ed.). México D.F., México: Trillas, S.A.
- Torre Delgadillo, V. (2012). *Precios de transferencia. Análisis teórico-práctico* (1era. ed.). México, D.F., México: Trillas, S.A. de C.V.

Torrealba, A. (2009). *Principios generales y derecho tributario general*. San José, Costa Rica: no indica.

Torrealba, A. (2017). Reflexiones sobre BEPS en el ordenamiento tributario costarricense. En *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*. Lima : ECB Ediciones S.A.C.

Torrealba, A. (2017). *Derecho tributario Iberoamericano: a la luz de la Versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*. San José: Versión inédita (cedida por el autor).

Torrealba, A. y. (2014). *Manual de Derecho Tributario Internacional* (1era. ed.). San José, Costa Rica: Jurídica Continental.

Traslado de Cargos, 1-10-060-15-053-041 (Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales 2016).

Traslado de Cargos, DGCN-SF-PD-8-2016-12-41-03 (Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales 25 de Setiembre de 2017).

Wittendorff, J. (2010). *Transfer Pricing and the Arm's Length principle in Interational Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International BV.

Anexos

Cuestionario a funcionario del Departamento de Precios de Transferencia de la Administración Tributaria

1. En cuanto a formación en temas de Precios de Transferencia a la Administración, ¿se ha estado capacitando?

Actualmente algunos funcionarios han llevado cursos virtuales impartidos por el CIAT. De igual forma, se han organizado tres seminarios internos para los funcionarios de la Administración Tributaria, en estos seminarios internos se desarrolla algún tema de precios de transferencia y se invita a algún despacho.

Recientemente se ha implementado el programa de auditores sin fronteras.

Recién el programa de auditores sin frontera, en el cual los funcionarios de la Administración Tributaria de España vienen a Costa Rica cuatro veces al año y nos capacitan. Revisan los casos vigentes, siempre manteniendo la confidencialidad. Se discuten los casos como casos de estudio. Lo que funciona como un buen ejemplo, ya que la Administración Tributaria que tiene un avance mucho mayor. Se pretende verificar que se dan los tratamientos correctos.

2. ¿Cómo ha sido la experiencia administrativa, en el tratamiento entre partes relacionadas?

Desde el punto de detectar, en ese proceso no ha sido complicado, por cuanto las empresas hacen la revelación de que son partes vinculadas y lo reportan en los estados financieros. En los casos que no hay estados financieros, están utilizando los instrumentos de intercambio de información, utilizan por ejemplo el registro de accionistas, como el beneficiario último.

Con respecto a la declaración informativa de precios de transferencia, la cual no ha sido implementada por razones tecnológicas. No se tiene previsto cuándo se va a implementar.

La Administración Tributaria cumplió con la parte que le correspondía desde el punto de vista de emitir la resolución.

Un error que se ha cometido por parte de los contribuyentes es que consideran que al no estar implementado todavía la declaración de precios de transferencia, entonces no emiten estudios.

La declaración no sirve para análisis. Actualmente como funciona, el análisis a partir del estudio realizado por los auditores y deciden remitirlo al área de precios.

En el caso que tuvieran las declaraciones de precios de transferencia, ahí sí se podría iniciar de oficio el estudio de precios de transferencia y se lograría que fueran resueltos de la mejor forma, por el personal debidamente capacitado.

3. ¿Existe alguna preferencia de aplicación de algún método en específico?

Se trata de ajustar a la regla del mejor método, antes se utilizaba mucho el CUP, pero con la compra de la base de datos OSIRIS y con el próximo cambio a ORVIS, se estaría aumentando los comparables.

Dado que se cuenta con la base de datos OSIRIS, ya se han realizado otro tipo de ajustes al amparo del método de margen neto transaccional.

4. ¿Cuál es la percepción de la Administración Tributaria con respecto a lo que está ocurriendo en la práctica, según lo realizado en la práctica por los contribuyentes?

Se ha dado un paso que es importante que ya se busca la formalidad. Anteriormente muchas empresas vendían por debajo del costo, por mucho tiempo.

En los casos que se han perdido, han sido por una mala aplicación de precios de transferencia. Dado que la sala avaló la directriz, ya con esto se garantizó que se podía aplicar los precios de transferencia.

Ahora hay estudios, hay una base, pero siempre hay ajustes. Dado que existe una formalidad, los ajustes que se realizan son por cuanto los comparables, ajustes o métodos utilizados no son los adecuados.

Tratamientos dados a las transacciones entre empresas relacionadas

En resumen, si ha mejorado la aplicación por parte de los contribuyentes.

5. ¿Cómo ha sido la implementación de las normas relativas a precios de transferencia en Costa Rica?

Se han dado muestras que el camino va avanzando; sin embargo, falta una ley de precios de transferencia. En todas las reformas presentadas, Hacienda ha presentado alguna reforma respecto a precios de transferencia. El Ministerio de Hacienda, ha realizado todo lo posible para que se implemente una ley de precios de transferencia.

A pesar de que no se ha dado, el Ministerio de Hacienda no se ha quedado ahí, por eso promulgó el Decreto, el cual contiene lo mismo que la ley, este se encargó de brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

Se integró una comisión BEPS, se hizo un análisis de las acciones que habría que implementar, dado que se encuentran en la fase de transferencia para ser admitidos en la OCDE, las mismas son necesarias para la adición.

Se han implementado otros lineamientos que no requieren una ley, como es el caso de la documentación de precios de transferencia o el *Country by Country report*, el cual funciona como un excelente método para obtener información, a pesar de que serían pocos los que aplicarían bajo el supuesto requerido. Otro de esos lineamientos consiste en los denominados *Local File* y *Master File*.

El criterio del funcionario es que se debe centralizar el estudio de los precios de transferencia, para evitar errores, ya que estos casos requieren una gran inversión de horas.

Con respecto al resto de los países, estamos rezagados, por cuanto Centroamérica a nivel general se encuentra más avanzado que Costa Rica.

Es importante indicar, que nadie está en contra de la ley o la declaración informativa de precios de transferencia.

Cuestionario a gerente del Departamento de Precios de Transferencia de PwC Costa Rica

1. ¿Cómo considera la formación de los funcionarios de la Administración Tributaria, en cuanto a temas de Precios de Transferencia?

Considera que existen limitantes y no se encuentran técnicamente capacitados, a pesar de que algunos están técnicamente capacitados, realizan criterios técnicamente incorrectos.

2. ¿Cómo ha sido su experiencia en cuanto a las fiscalizaciones que ha realizado la Administración Tributaria?

Si bien es cierto, algunos funcionarios se involucran en conocer las compañías, no todos se involucran en dicho proceso, por lo que las fiscalizaciones no siempre son realizadas de la mejor forma. Por lo general, fiscalizan y hasta el momento en el momento que están fiscalizando, estudian a la compañía, lo cual implica que muchas veces a pesar de que tengan un conocimiento de los métodos, los aplican de forma errónea.

3. ¿Cómo considera que ha sido la implementación de las normas relativas a precios de transferencia en Costa Rica?

Hace falta orden, por cuanto no existe ley que realmente regule y todo es obligatorio. Hasta este momento todo se ha realizado vía decreto o resoluciones. Paradójicamente a pesar de que emiten las resoluciones, no saben luego como aplicarlas.

Da la impresión, que todo se hace con el fin de cumplir con los lineamientos de la OCDE para ser admitidos; sin embargo, luego no pueden implementarlo.