

Precios de transferencia: aplicación de las acciones 8, 9, 10 y 13 de BEPS en Costa Rica

José Pablo Sagot Rosabal¹

Resumen

En la actualidad, los intercambios comerciales entre empresas locales e internaciones han crecido con significativa intensidad. Esto ha generado que se presenten diversas formas de negocio y ha provocado un incremento en las transacciones que se realizan entre empresas vinculadas local e internacionalmente, ante lo cual se evidencia que existen posibles formas de evasión o fraude fiscal. En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con el fin de combatir modelos de negocio perjudiciales a los intereses de las administraciones tributarias, ha desarrollado una serie de acciones (15 en total) para evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, conocidas por sus siglas en inglés como BEPS. De estas 15 acciones, las números 8, 9, 10 y 13 se relacionan directamente con la materia de precios de transferencia, en el tratamiento de las transacciones realizadas entre empresas vinculadas. Uno de los fines primordiales de las acciones BEPS es evitar que, en los procesos de internacionalización de los grupos empresariales, se produzcan fenómenos de desviación transfronteriza de utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Es por ello que en el presente artículo se desarrollan los puntos medulares de las acciones BEPS en relación con los precios de transferencia, y su aplicación e impacto en el impuesto sobre la renta de las empresas en Costa Rica.

Palabras clave

BEPS, OCDE, precios de transferencia, fraude fiscal, evasión, empresas vinculadas, grupo de interés económico, erosión de la base imponible, procesos de internacionalización, desviación transfronteriza, tributación, transparencia corporativa, transparencia fiscal, plena competencia.

Abstract

At the present time, trade between local and international companies has grown with significant intensity. This has led to the creation of various forms of business that have led to the establishment of alliances between related companies within the same economic interest group, revealing the existence of possible forms of evasion or tax fraud. In this regard, the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), in order to combat tax evasion and fraud, has developed a project based on fifteen specific actions known as "Base Erosion and Profit Sharing" known as BEPS for its acronym in English. Of these fifteen actions, Actions 8, 9, 10 and 13 relate directly to the subject of Transfer Pricing in the treatment of transactions within an economic group. These include recommendations

¹ El autor es egresado de la carrera de Derecho en la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), San José, Costa Rica. Correo electrónico: jpsagot56@hotmail.com

that may be applicable to countries in fiscal matters and one of its primary purposes is to avoid cross-border diversion of profits into low or zero taxation jurisdictions in the internationalization processes of business groups. This is why the present article deals with BEPS Actions in relation to Transfer Pricing and its application and impact on corporate income tax in Costa Rica.

Keywords

BEPS, OECD, transfer pricing, evasion, between related companies, economic interest group, base erosion, internationalization processes, cross-border diversion of profits, taxation, corporate transparency, fiscal transparency, full competition.

a. Precios de transferencia en Costa Rica

De acuerdo con Hernández y Justo (2012), el precio de transferencia dentro del *marketing* empresarial es aquel que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc., entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al del mercado, ya sea superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, y no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

Para Otis (1993), los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas, en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental de trasladar beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria, de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. El precio de transferencia es un elemento legítimo y necesario de las actividades comerciales de las empresas multinacionales. Sin embargo, cuando los precios de transferencia utilizados no concuerdan con las normas internacionales aplicables o con el principio de plena competencia establecido en el derecho interno, pueden distorsionar la distribución del beneficio entre los países en los que opera una empresa multinacional.

En Costa Rica, la materia de precios de transferencia tiene su origen normativo en el año 2003, con la aparición de la Directriz DGT-20 -2003, emitida por Adrián Torrealba Navas, director de Tributación en ese momento (como se citó en Navarro 2016), para realizar ajustes en el impuesto a las utilidades de las empresas cuyas actividades económicas pudieran encuadrarse en escenarios de vinculación con otras compañías, a través de la aplicación del principio de plena competencia, que tiene por objeto ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones semejantes efectuadas en condiciones igualmente comparables.

La elección del sistema para la determinación de oficio por parte de la Dirección General se encontraba apegada a los elementos discrecionales y de legalidad que dicta la norma. En este

sentido, la Ley General de la Administración Pública (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1978) dispone lo siguiente:

Artículo 15. 1. La discrecionalidad podrá darse incluso por ausencia de ley en el caso concreto, pero estará sometida en todo caso a los límites que le impone el ordenamiento expresa o implícitamente, para lograr que su ejercicio sea eficiente y razonable.

De conformidad con las directrices sobre precios de transferencia emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales (2010a), la regulación legal de esta materia corresponde a normas técnicas de carácter internacional y, por lo tanto, no es necesario que estén incluidas en una legislación específica. En este sentido, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (2012a), en relación con la Directriz DGT-20-2003 indicó que:

Se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. (...) En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico. (...) El problema planteado por el accionante se reduce a sostener que la directriz requiere de una norma legal que le habilite, o mejor aún, una norma legal que adopte las técnicas de la OCDE como ocurre en otras latitudes. Pero no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria (...). En esta misma línea de pensamiento, cabe señalar, respecto de la aplicación del principio de realidad económica, previsto en los preceptos 8 y 12 CNPT; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adoptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación. Lo anterior con el fin de evitar una evasión fiscal (Considerando XI, párr. 5).

Concordantemente, la misma Sala Constitucional (2012b), avala su implementación, según se observa en el siguiente extracto:

De conformidad con la Directriz Interpretativa No. 20-03 sobre el ‘Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según el Valor Normal del Mercado’, se busca una interpretación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (...). Su objetivo es interpretar la legislación tributaria, así como la libertad que tienen los particulares organizados dentro de grupos empresariales, y los efectos jurídicos de los actos que llevan a cabo frente a las obligaciones tributarias. En este sentido, el objetivo es prescindir de las formas jurídicas y considerar la intención económica verdadera de las partes, de modo que no resulta vinculante (sic) para la Administración las formas jurídicas que las partes usan para establecer sus negocios, pero sí para revelar la naturaleza económica de las operaciones.

(...) En consecuencia, la Directriz Interpretativa permite valorar las transacciones entre entidades vinculadas, cuando existan precios de transferencias y hacer los ajustes respectivos en cuanto al impuesto sobre la renta. En consecuencia, crea una ficción que reside en establecer las operaciones como sí (sic) fueran realizadas entre sociedades independientes, estableciendo la correcta calificación de los hechos, en vez de lo que denomina como la cobertura jurídico-formal (Considerando III, párr. 1).

Según Torrealba (2015), el ordenamiento interno costarricense es muy peculiar, pues sin norma legal que específicamente establezca en la legislación acerca del impuesto sobre la renta una regulación sobre precios de transferencia, se cuenta con un Reglamento sobre Precios de Transferencia estructurado según las directrices de la OCDE y de jurisprudencia constitucional, (sentencias 4940-2012 y 8739-2012, que declararon la constitucionalidad de una Directriz interna, la DGT-20-03, que acudió a la cláusula antielusiva general, artículo 8 del Código Tributario, para fundamentar el enfoque de los precios de transferencia), que ha dado a estas un carácter de normativa técnica, de imprescindible aplicación para evitar una transgresión de los límites a la discrecionalidad del acto administrativo previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública.

En este sentido, Navarro (2016) señala que lamentablemente, no se desarrollaron temas claves en la regulación de los precios de transferencia como lo son la definición de partes relacionadas, el análisis de comparabilidad y el funcional, y la metodología para la determinación de los precios de transferencia. Con respecto a la selección del método, este

puede ser el basado en las operaciones; o el basado en el resultado de las operaciones, deberes formales y APA (acuerdos de precios por anticipado).

Por lo anterior, el Poder Ejecutivo emitió mediante el Decreto No. 37-898-H, el Reglamento o Disposiciones sobre Precios de Transferencia, que rige la materia actualmente (Poder Ejecutivo, 2013), donde se adoptaron básicamente las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales plasmadas en las directrices del 2010, así como el principio de realidad económica al que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1971) al establecer lo siguiente:

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

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.

El principio de realidad económica surge básicamente de la posibilidad de poder interpretar situaciones jurídicas reales sujetas a la normativa tributaria. En este sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (2011) señaló lo siguiente:

Según ha reiterado esta Sala, en esencia, conforme a sus postulados, el operador del derecho puede apartarse de las formas o apariencias jurídicas a efecto de desentrañar la materialidad subyacente y que sirve de presupuesto al tributo. Debe, conforme a lo anterior, determinar los hechos

verdaderos que resulten de relevancia tributaria, los cuales pueden aplicarse a favor o en contra del administrado (Considerando III, párr. 3).

Este principio no solo opera a favor de la administración, si no y, por el contrario, debe también ser de aplicación a favor del contribuyente, cuando a través de este pueda demostrarse fehacientemente la verdad real de sus transacciones económicas. Tan es así, que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia (1995), en su jurisprudencia, dice que

A mayor abundamiento, es menester indicar que el criterio hermenéutico consagrado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (primacía de la realidad), fue concebido con el propósito de que la obligación tributaria resulte determinada por la realidad que subyace en la situación examinada y no por las formas jurídicas que las partes hayan adoptado. Este criterio de la realidad, en principio ciertamente se ideó para evitar la evasión fiscal pero puede también favorecer al contribuyente reduciendo el importe de la obligación tributaria cuando las formas más bien determinen una imposición más onerosa (Considerando VI, párr. 7).

Según Valdés (como se citó en Rodríguez, 2008), este principio permite enfrentar dos tipos de problemas al expresar que “la validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas y de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes” (p. 53). Señala este autor que este principio

está emparentado con la prevalencia de la substancia sobre las formas, que en derecho privado se ha difundido con la denominación de *disregard*, del que se diferencia por su mayor alcance. No solo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente (...) en la exposición de motivos (del

Código Tributario Modelo para América Latina) se dice que el proyecto

parte de la base de que el intérprete tiene que adjudicar a la norma su verdadero significado (p. 281).

De lo expuesto, véase como el principio de realidad económica regulado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es el pilar sobre el cual se rige el Reglamento o Disposiciones sobre Precios de Transferencia, que viene a introducir de manera formal en nuestra legislación, elementos esenciales para la determinación de los precios de transferencia por la Administración Tributaria, como lo es el principio de plena competencia, criterios de vinculación y métodos aplicables en el análisis de las transacciones, entre otros.

b. Principio de plena competencia

Este principio² es la base de las regulaciones sobre precios de transferencia y busca que los precios acordados para las operaciones o transacciones entre las entidades vinculadas o relacionadas se pacten como si hubieren sido acordados con entidades independientes en operaciones similares o desarrolladas en condiciones semejantes en un mercado abierto y constituye el estándar internacional en materia de precios de transferencia.

Esta definición también encuentra sustento en el apartado 1 del artículo 9° del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales (2010b), donde se menciona a manera de interpretación que cuando

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

Se aprecia claramente cómo en ambos conceptos resulta esencial la comparabilidad de las transacciones realizadas entre empresas vinculadas y aquellas independientes, con la

² “Principio de Plena Competencia [sic], que en esencia busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con o entre partes independientes” (Hernández y Justo, 2012, p. 52).

finalidad de detectar si existen o no precios que pudieran haber sido acordados con el objetivo de defraudar a la hacienda pública en una o varias naciones.

La Plena Competencia o Arm's Length, también es adaptada por Costa Rica en el artículo 1° de las Disposiciones sobre Precios de Transferencias (Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica, 2013), el cual dispone lo siguiente:

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

Con el paso del tiempo, la modernización en la economía mundial y la globalización de los mercados han hecho que las operaciones vinculadas sean un tema necesario en las legislaciones en materia tributaria, y que se adecúe a las características concretas de este tipo de relaciones, con el fin de buscar el precio en la libre competencia o concurrencia. Al respecto, Navarro (2016) destaca que las principales ventajas del principio son que ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y empresas independientes y facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones al excluir las consideraciones fiscales de la toma de decisiones económicas.

Es aquí donde se puede explicar que este principio es la base sobre la cual se implementarán los métodos adecuados para determinar el valor de las operaciones que realicen partes relacionadas respecto a los precios de transferencia, usando como comparación el precio que habrían acordado partes independientes en operaciones comparables en condiciones de libre competencia. Según Liz, Navarro, Poll y Martínez (2016), la valoración de las operaciones se hará mediante un estudio de precio de transferencia, que es la forma de verificar cuantitativamente, con base en métodos estadísticos y principios econométricos, cuál es el precio exacto, el precio real o cuál tiene que ser el precio de mercado. “Liz et al. (2016) continúan señalando que, además, continúan dichos autores señalando que quienes están obligados a hacer estudio de precios de transferencia son aquellas partes relacionadas que cumplan con los umbrales que establecen la ley, el reglamento y la autoridad fiscal”.

Según Torrealba (2016), 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 (Arm's Length).

c. Métodos de análisis en Costa Rica

En Costa Rica, los métodos para determinar el valor de las operaciones y su aplicación se encuentran regulados en el Reglamento o Disposiciones sobre Precios de Transferencia, en el artículo 6° y corresponden a los mismos métodos recomendados por la OCDE en sus Directrices (2010), a saber:

a) Método del precio comparable no controlado³: 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 (2010a, p. 78).

En este primer método se establece que, de existir diferencias en los montos pactados por las transacciones realizadas entre empresas vinculadas en relación con los precios de mercado establecidos para dichas operaciones, estas relaciones comerciales no estarían ajustadas al principio de plena competencia.

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. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales, (OCDE, 2010a, p. 87).

³ “El método del precio libre comparable compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar, con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado en caso de haber optado por una operación ofrecida en el mercado como alternativa a la operación vinculada” (Navarro, 2016, p. 5).

Este método se fundamenta en la comparación del margen incrementado sobre los costos aplicados en una operación vinculada, y el margen sobre los costos obtenidos en una o más operaciones no vinculadas comparables.

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, considerando las particularidades de la operación (OCDE, 2010a, p. 80).

El precio de reventa busca eliminar el efecto que provocan sobre las utilidades ciertas condiciones especiales en una operación controlada, y determinan la asignación de los beneficios que hubieran acordado las empresas independientes con base en su participación en la operación.

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 los siguientes:

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. En este método se pueden permitir diferencias entre los productos, sin embargo, los bienes transmitidos en una operación vinculada deben seguir siendo comparables a los transmitidos en una operación no vinculada (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales, (OCDE, 2010a, p. 112).

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 (OCDE, 2010a, p. 94).

Con este método, es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas, a fin de determinar su comparabilidad. Este método no será fiable si cada parte realiza aportaciones valiosas y únicas.

Para Anzoátegui (2016), la utilización de los métodos indicados depende de varios factores esenciales en el giro comercial del contribuyente; por ejemplo, las ventajas e inconvenientes, del análisis funcional, de la disponibilidad de la información fiable (selección de comparables independientes o no vinculados) y del grado de comparabilidad de las operaciones vinculadas o no.

Adicionalmente, cabe destacar que de conformidad con las directrices sobre precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales (2010a), los métodos usados tradicionalmente por los contribuyentes para determinar si sus transacciones comerciales o financieras se ajustan al principio de plena competencia son aquellos basados en sus operaciones, es decir, los métodos de precio libre comparable, precio de reventa y coste incrementado.

Anzoátegui (2016) señala que los demás métodos (margen neto transaccional y distribución del resultado) son aceptables en la medida en que se acerquen al objetivo de la comparabilidad y principio de plena competencia. Por ejemplo, con el método de distribución del resultado, el principio se aplicaría al comparar la distribución de beneficios que se llevarían a cabo en empresas independientes, si se llevaran a cabo esas operaciones. Pero eso sí, no deben usarse para establecer una sobreimposición, porque sencillamente la empresa está por debajo o encima de la media, cuando dichos resultados obedecen a factores comerciales.

El principio de plena competencia no exige la aplicación y análisis de más de un método en una operación concreta. Si bien al principio la selección de método no es tan directa y se requerirá considerar más de uno, lo cierto es que en general será posible seleccionar el método apto para llegar a la mejor estimación posible. No obstante, también podrían existir casos complicados en donde un acercamiento flexible permitirá utilizar los datos extraídos de otros métodos para llegar a una conclusión coherente con el principio de plena competencia.

d. Plan de acciones BEPS

El plan de acción contra la erosión de la base imponible⁴ y el traslado de beneficios o plan de acción BEPS (2015), conocido por sus siglas en inglés (Base Erosion and Profit Shifting), nace por la necesidad de crear un marco de cooperación internacional en materia tributaria, basado en la internacionalización de la economía y en una creciente búsqueda de beneficios a efectos fiscales en ubicaciones donde existe escaso o nulo gravamen tributario. Es por esto que el G-20 y la OCDE (2013) propusieron mediante 15 medidas concretas, crear un clima de cooperación internacional tributaria inclusiva tanto para países miembros de la OCDE, como para aquellos no pertenecientes a esta organización, con el fin de que cada legislación adopte en sus ordenamientos internos o a través de convenios internacionales, los mecanismos que permitan combatir la evasión fiscal y aumentar la recaudación de las grandes empresas multinacionales en los países en los que efectivamente se realizan las transacciones. Aquí está la importancia del principio de realidad económica de cada contribuyente.

Adicionalmente, el plan BEPS pretende atacar el descenso de la recaudación tributaria, enfocándose en la firma y ratificación de convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante CDI) y la reducción intencionada e ilegal de la imposición sobre rentas y patrimonios internacionales, comportamientos que se albergan al cobijo de las diferencias de tratamiento jurídico de las jurisdicciones nacionales.

Para Patón (2016), es notorio que el escenario fiscal internacional ha experimentado un viraje en torno a los planteamientos que la OCDE (2013) ha formulado mediante recomendaciones recogidas en 15 ítems contemplados en el plan de acciones BEPS, con la pretensión de que los Estados acojan un nuevo modelo de lucha contra el fraude fiscal internacional, y asuman de forma decidida medidas lo más uniformes posible. En este sentido, la labor de la OCDE se ha ultimado en octubre del 2015, con la elaboración de los informes de cada una de las acciones que se han sucedido de forma secuencial.

En este sentido, particularmente las acciones 8, 9, 10 y 13 buscan asegurar que los resultados de los precios de transferencia tengan el objetivo de establecer las condiciones —incluido el precio— aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional, y que determinan el reparto y asignación de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países.

El Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, (2015) establece, en relación con las acciones 8, 9 y 10, que:

1. La Acción 8⁵ analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles.

⁴ La erosión de la base imponible puede entenderse como aquellas prácticas que tienden a disminuir la tributación en un país a través de una planificación orientada al traslado de beneficios hacia países donde su tributación es menor, lo que erosiona o disminuye la base imponible en el país de la actividad económica.

⁵ “Cabe indicar que las reglas relacionadas con la aplicación de los denominados Precios de Transferencia tienen como finalidad principal identificar el verdadero monto de las transacciones realizadas entre las partes vinculadas, además de verificar la correcta afectación impositiva en los territorios donde se encuentran las empresas y se han generado los hechos sujetos a imposición fiscal” (Alva, 2015, p. 11).

2. La Acción 9⁶ trata la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a la(s) entidad(es) que asume(n) dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas.
3. La Acción 10⁷ se centra en áreas que presentan riesgos significativos, como el alcance de la recalificación de las rentas derivadas de operaciones que resultan irracionales desde una perspectiva comercial para las distintas empresas involucradas, el uso de los métodos de determinación de los precios de transferencia que da lugar al diferimiento de las rentas procedentes de las principales actividades económicas del grupo multinacional (p. 31)

Para Marín (2015), sobre estas acciones en particular, se pretende desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un mismo grupo económico. Esto implicará que se realicen modificaciones al Modelo de Convenio Tributario para la Renta y el Patrimonio, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de manera tal que se cuente con una definición concreta y delimitada de lo que se debe entender por intangibles, para efectos del Convenio.

Marín (2015) continúa diciendo que, a su vez, estas acciones implicarán realizar varias modificaciones a las directrices sobre precios de transferencia, para que estas se ajusten a las transacciones que involucran transferencia de intangibles; que se integren medidas especiales que logren que una entidad no acumule resultados por asumir riesgos o aportar capital; y clarificar en cuáles casos las transacciones pueden ser recalificadas, cuál método de precios de transferencia debe ser aplicado para las cadenas globales de valor y, por último, para proporcionar protección contra los gastos de gestión y gastos a la sede principal, los cuales en muchas ocasiones son de los rubros que producen mayor erosión de base imponible y traslado de beneficios.

El Proyecto OCDE/G20 (2015) desarrolla también la acción 13 del proyecto BEPS y al respecto señala que la Acción 13⁸ del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE, 2013) exhorta al desarrollo de

⁶ “Con el cumplimiento de esta acción lo que se busca es asegurar que los resultados que se reflejan en los precios de transferencia se encuentren en línea con la creación del valor/riesgo y el capital” (Alva, 2015, p. 12). ⁷ “Lo que se pretende con este tipo de medida es poder asegurar la transparencia de manera creciente, cierta y previsible, con la finalidad que los gobiernos puedan identificar claramente las áreas de riesgo” (Alva, 2015, p. 12).

⁸ “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia” (Serrano, 2015, p. 677).

normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas que desarrollar incluirán el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación y el reparto mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en los distintos países, aplicando un modelo común (p. 45).

En este sentido, según Pedrosa (como se citó en Alva, 2015), lo que se pretende con esta acción es desarrollar normas que puedan incluir requisitos de obligatorio cumplimiento para las empresas o grupos económicos multinacionales, a fin de que estos deban suministrar a todos los gobiernos pertinentes, información ligada a sus ingresos y la forma de asignación mundial de estos, así como una descripción pormenorizada de su actividad económica e información vinculada a los tributos que fueron materia de pago en los territorios en un modelo común. Para Alva (2015), lo antes indicado obligaría a una modificación de directrices sobre precios de transferencia, además de recomendaciones a los Estados y sus administraciones tributarias, para que puedan diseñar sus normas internas sobre los precios de transferencia.

e. Implementación de BEPS en Costa Rica

e.1. Estado actual de la cuestión

Las acciones BEPS 8, 9, 10 y 13 buscan mejorar la transparencia en materia fiscal y con ello mejorar el flujo de información al cual tendrían acceso las autoridades fiscales para la realización de los procedimientos de comprobación del cumplimiento material o formal de las obligaciones tributarias (procedimientos de fiscalización), con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes con operaciones o transacciones sujetas a la normativa de precios de transferencia.

Al respecto, Costa Rica ha tenido un lento avance en la regulación e implementación de los precios de transferencia, así como del plan de acción BEPS (OCDE, 2015), al punto de que no se ha logrado establecer una normativa para la implementación de estas acciones, sino únicamente resoluciones o directrices emitidas por la Dirección General de Tributación, que permiten una especie de seguridad jurídica a los contribuyentes que han comenzado a aplicar las normas de precios de transferencia y que deberán enfrentarse, a corto o mediano plazos, a la integración de las BEPS en nuestro ordenamiento tributario.

Algunas de las resoluciones o directrices que han venido a regular los precios de transferencia y la implementación de acciones BEPS en Costa Rica son la directriz 20-03 como primer intento de regulación de los precios de transferencia y se refiere al tratamiento tributario de las partes vinculadas y sus transacciones, la directriz DGT-R-44-2016, que desarrolla la regulación de la declaración informativa de precios de transferencia y la resolución DGT-R-16-2017 que detalla la regulación e implementación del Master File, figura que se origina en la Acción 13 de BEPS (OCDE, 2015).

e.2. Repercusiones inmediatas en Costa Rica

Es importante mencionar que, de las cuatro acciones analizadas, tres tendrían un impacto inmediato en las estructuras fiscales o tributarias de los contribuyentes. Al respecto, Para González, Gutiérrez, Barbieri, Peña y Camero (2017), señalan que la acción número ocho define de forma amplia lo que debe considerarse como intangible y su movimiento entre miembros de un grupo y esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costos (CCAs) (p. 2)

González et al. (2017) indican en relación con la acción 9, sobre la localización de riesgo⁹ y beneficios de capital, esta regla busca regular la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros (p.2).

Igualmente González et al. (2017) señalan en cuanto a la acción 10, relacionada con las operaciones intragrupo, la división de beneficios, transacciones sobre commodities, entre otras, consideradas como poco frecuentes entre una empresa vinculada y una empresa independiente, que esta acción implicará la adopción de normas o medidas especiales para: 1) Aclarar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; 2) Aclarar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de partición de utilidades, en el contexto de las cadenas globales de valor; y 3) Proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos corporativos y gastos correspondientes a la casa matriz.(p.2)

⁹ Algunos de los riesgos que forman parte del análisis funcional que debe realizarse en un estudio de precios de transferencia son: riesgos de mercado relacionados con las fluctuaciones en los costes de factores de producción; precios de productos; inversión en propiedades, planta, equipo y su uso; riesgos financieros derivados de la inestabilidad en los tipos de cambio de la moneda e intereses; y riesgos crediticios, entre otros.

Estas implicaciones se relacionan directamente con la sustancia de las transacciones¹⁰, principio que busca que los contratos o negociaciones entre empresas relacionadas o vinculadas se encuentren ajustados a una realidad económica, más allá de su forma como estrategia fiscal o de aquellos basados en regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, como sucede en ocasiones con los beneficios otorgados en los regímenes de zona franca.

Esta conexión conceptual entre las acciones 8, 9, 10 y la 5, en cuanto al tema de contrarrestar las prácticas de competencia fiscal dañina, atendiendo a la transparencia y a la sustancia de los negocios, es esencial, pues permite no solo analizar la realidad económica de las transacciones entre las empresas vinculadas, para verificar que los precios pactados entre ellas respeten el principio de plena competencia, sino también analizar el trasfondo legal o la relación subyacente en las contrataciones que realizan en la búsqueda de esta sustancia que fundamente la razón de ser de cada negocio.

Según Patón (2016), en la Recomendación 5 se muestra el convencimiento de que el éxito del plan BEPS pasa por la adopción de medidas adicionales para enfrentar el secreto financiero y corporativo y señalan tres vías de acción: 1) el respaldo e intercambio automático de información como nuevo estándar global y el apoyo a una plataforma multilateral para su puesta en marcha: 2) la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (trust) para la búsqueda de una mayor efectividad del intercambio de información y 3) una mejor transparencia en prácticas fiscales de las multinacionales a través de informes tributarios combinados a nivel mundial e informes públicos país por país. (p.23)

Ahora bien, con respecto a la acción número 13, relacionada con el mínimo estándar de información, el pasado 21 de abril de 2017 se publicó en el diario oficial *La Gaceta*, la resolución DGT-R -16 -2017, que adiciona el “Documento Maestro” y “Documento Local” a los requerimientos de documentación vigentes conforme al decreto ejecutivo sobre precios de transferencia no. 37898 -H, en concordancia con la acción 13 del plan BEPS. Se debe recordar en este punto, que la acción 13 puede desglosarse en tres grandes bloques, a saber (Patón, 2017):

- a) La referida al grupo multinacional como un todo (master file).
- b) La que versa sobre las operaciones vinculadas realizadas por las entidades que lo componen (local file).

¹⁰En el mismo sentido que la acción 5 de BEPS (OCDE, 2015).

c) La que describe la distribución de la renta del grupo multinacional entre las diversas jurisdicciones fiscales, así como los impuestos satisfechos en cada una de ellas (*country-by-country report*¹¹).

Esta serie de acciones reflejan el interés de Costa Rica por implementar una política fiscal que se adopte a la globalización y a las transacciones transnacionales de las empresas; y por mejorar el sistema de recaudación nacional y con ello alinear al país con las prácticas tributarias de la OCDE y de otras administraciones tributarias a nivel mundial, a través de la adaptación o tropicalización de normas internacionales al ordenamiento tributario costarricense.

e.3. Implicaciones en el impuesto sobre la renta

Para Alvarado y Videche (1999), el sistema de imposición sobre la renta en Costa Rica es cedular, esto significa que se cuenta con varias cédulas de impuestos ¹² cobijadas bajo una sola norma, en este caso la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la cual se encuentra el impuesto sobre las utilidades, definido por la doctrina internacional como la cantidad pagada por el arrendamiento, uso o goce temporal de un bien, ya sea mueble o inmueble, desde el punto de vista fiscal. En este caso, “renta” significa todo ingreso en efectivo, en especie o en crédito que modifique el patrimonio del contribuyente.

En el ordenamiento tributario nacional, este impuesto tiene como hecho generador el gravamen sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas con actividad lucrativa de cualquier fuente costarricense (art. 1 de la LISR); estas utilidades se entienden como renta bruta y están constituidas por el conjunto de ingresos o beneficios percibidos o devengados por el sujeto pasivo durante el periodo fiscal del impuesto (art. 5 de la LISR) (Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, 1988).

Uno de los aspectos más relevantes del Plan de Acciones BEPS (OCDE, 2015), es su incidencia en el impuesto sobre la renta, particularmente su posible afectación a la base imponible que tiene su fundamento en los artículos 5, 7 y 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Asamblea Legislativa, 1998), como se presentó líneas atrás.

¿Por qué la incidencia? ¿Cómo pueden afectar las acciones de precios de transferencia la base imponible del impuesto sobre la renta? La respuesta a estas inquietudes se encuentra en los posibles ajustes impositivos que una administración tributaria pueda realizar en el curso

¹¹ La información *country-by-country* tiene, técnicamente, una finalidad instrumental. Trata de ayudar a las administraciones fiscales a aplicar correctamente sus legislaciones sobre precios de transferencia, que se suponen fundadas en el principio de libre competencia y en los métodos propuestos por la OCDE para hacerlo efectivo (Gadea, 2014, párr. 6).

¹² Impuesto al salario, a la renta disponible, remesas al exterior, entre otros.

de una fiscalización a una empresa que debe cumplir con la normativa de precios de transferencia.

Estos ajustes tienden a orientarse, por ejemplo, a desconocer como gastos deducibles pagos de alquileres, *royalties* por alquiler de marcas e intereses por préstamos, entre otros, que hayan sido cancelados de una empresa vinculada a otra, en ocasión de una transacción previamente pactada y registrada contablemente, ocasionando con esto un incremento en la base imponible del impuesto sobre la renta y con ello, una nueva cuota tributaria con intereses y sanciones.

Debe entenderse que para realizar estos ajustes, el fiscalizador de la Administración Tributaria tendrá acceso a todos los registros contables del periodo e impuestos, para revisarlos de conformidad con las facultades que al respecto le otorga el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y su reglamento; y, en el caso de empresas vinculadas, al estudio de precios de transferencia que suministre el contribuyente, con el fin de determinar si los precios pactados entre las empresas relacionadas guardan relación con los precios de mercado, es decir, con aquellos que hubiera con partes independientes. La “validación” o no de este estudio por parte de la Administración Tributaria, y con ello de los ingresos o egresos de las empresas provocados por dichas transacciones, así como de la información que se suministre por medio de otros instrumentos relacionados, como el *master file* y el *country by country report*, definirán si la cuota cancelada por el contribuyente es la correcta, y en su defecto, se practicarán los ajustes respectivos, activando con ello el proceso determinativo ante la Administración Tributaria y, eventualmente, la etapa judicial contra el Estado.

Así las cosas, es indispensable que las estrategias fiscales de las empresas se establezcan respetando no solo los principios y normativa nacional e internacional de precios de transferencia, sino también las resoluciones que está emitiendo el Ministerio de Hacienda para la correcta implementación de las acciones BEPS relacionadas con la materia y que han sido objeto de este artículo.

Conclusiones

Del estudio realizado se pueden obtener las siguientes conclusiones:

Primera: Los sistemas tributarios son una decisión soberana, pero las prácticas de un país pueden impactar en otros. En este sentido, la OCDE, mediante los precios de transferencia y el plan de acciones BEPS, representan un desafío para el mundo y en especial para los países en desarrollo como Costa Rica, ya que su implementación permitiría una modernización de la normativa tributaria actual.

Segunda: Con la implementación de las BEPS se puede lograr un avance significativo para llegar a formar parte de la OCDE, con lo cual Costa Rica podría adquirir una mayor experiencia en temas promovidos por la organización.

Tercera: La evolución de las relaciones internacionales ha llevado a Costa Rica a tratar de implementar una política fiscal más agresiva y reformar su sistema de recaudación, para estar más acorde con lo implementado a nivel mundial y que sea susceptible de aplicación práctica.

Cuarta: El plan de acciones BEPS se ajusta al sistema jurídico costarricense, de manera que su implementación mediante una estructura acorde y con los instrumentos legales correctos puede contrarrestar de forma efectiva, las prácticas que promueven la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Referencias

- Alva, M. (2015). *Las nuevas reglas de juego que plantea la OCDE: ¿qué es lo que usted debe conocer de la BEPS?* Recuperado de http://aempresarial.com/asesor/adjuntos/1RA_QUINCENA_DE_JUNIO_2015_I_7.pdf
- Alvarado C. y Videche R. (1999). *Principios de justicia tributaria a la luz de la doctrina y la ley del impuesto sobre la renta.* (Tesis para optar al grado de licenciadas en Derecho). Universidad de Costa Rica, San José.
- Anzoátegui, A. (2016). *Curso de Precios de Transferencia: Metodología para la determinación de los PT.* Transfer Pricing and Tax University, México.
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1971). *Código de Normas y Procedimientos Tributarios.* Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=106792&strTipM=TC
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1978). *Ley General de la Administración Pública.* Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=13231&nValor3=14211&strTipM=FN

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1988). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/SCIJ/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=10969&nValor3=109673&strTipM=FN

La OCDE presenta el informe final del Plan de Acción BEPS (2015). Recuperado de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-15-10-19-nota-tecnica-la-ocde-presenta-informe-del-plan-de-accion-beps/\\$FILE/ey-15-10-19-nota-tecnica-la-ocde-presenta-informe-del-plan-de-accion-beps.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-15-10-19-nota-tecnica-la-ocde-presenta-informe-del-plan-de-accion-beps/$FILE/ey-15-10-19-nota-tecnica-la-ocde-presenta-informe-del-plan-de-accion-beps.pdf)

Base Erosion and Profit Shifting – Planes de Acción 8, 9, y 10. (2017). Recuperado de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/\\$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf)

González, E., Gutiérrez, A., Barbieri, R., Peña, A. y Camero, E. (2017). *EY TAX Flash: Base Erosion and Profit Shifting – Planes de Acción 8, 9, y 10*. Recuperado de [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/\\$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia/$FILE/ey-beps-planes-accion-precios-transferencia.pdf)

Gadea, E. (2014). *Primeros productos del Plan de Acción BEPS de la OCDE*. Recuperado de <http://www.loyolaandnews.es/masteresoficialesloyola/primeros-productos-del-plan-de-accion-beps-de-la-ocde/>

Hernández, O. y Justo, A. (2012). *Precios de transferencia-IEF. Agencia. Estatal de Administración Tributaria*. Recuperado de www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos.../2012_15_8.pdf

Liz, C., Navarro C., Poll, J. y Martínez, F. (2016). *Conferencia Precios de Transferencia en Centro América*. Nicaragua. Recuperado de <https://www.impositus.com/videos>

Marín, M. (2015). *Alcances de la acción siete del “Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés)” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en el concepto actual de establecimiento permanente en Costa Rica*. (Tesis para optar al grado de licenciatura en Derecho). Universidad de Costa Rica, San José.

Navarro P. (2016). *El ABC de los precios de transferencia: el principio de plena competencia conforme a las directrices de la OCDE*. Recuperado de <http://www.impositus.com/>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales. (2010a). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*.

Recuperado de https://www.grupoconsultorefe.com/assets/files/recursos/files/Gu%C3%ADas%20de%20Precios%20de%20Transferencia%20de%20la%20OCDE_9875.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y el Instituto de Estudios Fiscales. (2010b). *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Recuperado de <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2013). *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Recuperado de http://descargas.sri.gov.ec/download/pdf/guia_ocde.pdf

Serrano, F. (2015). *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. ILAD México: Editorial. Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C.

Torrealba, A. (2015.) *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. ILAD México: Editorial. Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C.

Otis, J. (1993). *La inversión internacional en países en desarrollo*. Caracas: Editorial Arte.

Patón, G. (2016). *La posición del legislador español ante el proyecto BEPS y los avances del Plan de acción de la Unión Europea*. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_20.pdf

Patón, G. (2016). *Desafíos y Primeros Avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica*. Editorial. ECB Ediciones S.A.C. Perú.

Patón, G. (2017). *Precios de transferencia y acción 13 BEPS. VI Jornadas Tributarias Costarricenses, 2017*.

Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica. (2013). *Disposiciones sobre precios de transferencias N° 37898-H*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=75647&nValor3=93918&strTipM=TC

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

Rodríguez, A. (2008). *Principio De Realidad Económica*. (Tesis para optar al grado de Licenciatura en Derecho). Universidad de Costa Rica, San José.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2012a). *Resolución número 04940 del 18 de abril de 2012*. Recuperado de http://jurisprudencia.poder-judicial.go.cr/SCIJ_PJ/busqueda/jurisprudencia/jur_Documento.aspx?param1=Ficha_Sentencia¶m2=1&nValor1=1&nValor2=539491&tem1=¶m7=&strTipM=T&lResultado=4

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. (2012b). *Resolución número 08739 del 27 de junio de 2012*. Recuperado de http://jurisprudencia.poder-judicial.go.cr/SCIJ_PJ/busqueda/jurisprudencia/jur_Documento.aspx?param1=Ficha_Sentencia¶m2=1&nValor1=1&nValor2=546085&tem1=¶m7=&strTipM=T&lResultado=4

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. (1995). *Resolución número 40 del 22 de marzo de 1995*. Recuperado de <https://vlex.co.cr/vid/-497311274>

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. (2011). *Resolución número 848 de 21 de julio de 2011*. Recuperado de http://jurisprudencia.poder-judicial.go.cr/SCIJ_PJ/busqueda/jurisprudencia/jur_Documento.aspx?param1=Detalle_Sentencia¶m2=1&nValor1=1&nValor2=519635&nValor3=138506&strTipM=E1&lResultado=7