

ULACIT
UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL

**“APLICACIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS
SEGÚN LOS CRITERIOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN
Y DEL TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO DEL MINISTERIO DE
HACIENDA”**

Sustentante: Floribeth Cordero Rivera.

Cédula de identidad 1-684-888

PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRIA EN ASESORIA FISCAL

San José – Costa Rica

Diciembre 2004

Nota obtenida:

Hoja del Tribunal Examinador

ULACIT

UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

TRIBUNAL EXAMINADOR

Reunido para los efectos respectivos, el Tribunal Examinador de la Escuela
de Posgrados compuesto por:

Cesar Enriquez Caruzo

Director de Carrera

Mauricio Vega. M.Sc.

Presidente del Tribunal

ÍNDICE DE CONTENIDOS

| | |
|---|----|
| Declaración Jurada | 1 |
| Capítulo I Introdutorio | 2 |
| 1.1 Introducción..... | 2 |
| 1.2 Justificación del problema..... | 6 |
| 1.3 Planteamiento del Problema..... | 8 |
| 1.3.1 Formulación del problema..... | 11 |
| 1.3.2 Sistematización: Subproblemas de la Investigación... .. | 11 |
| | |
| Capítulo II Marco Teórico | 13 |
| Capítulo III Marco Metodológico | 18 |
| 3.1 Tipo de Investigación:..... | 18 |
| 3.2 Matriz básica de diseño de investigación..... | 19 |
| 3.3 Matriz de operacionalización de variables..... | 20 |
| 3.4 Sujetos y fuentes de información..... | 21 |
| 3.4.1 Sujetos..... | 21 |
| 3.4.2 Fuentes de investigación..... | 21 |
| 3.5 Muestreo, justificación de criterios..... | 21 |
| 3.6 Instrumentos de recolección de datos..... | 22 |
| 3.7 Alcances y limitaciones..... | 26 |
| 3.7.1 Alcances..... | 26 |
| 3.7.2 Limitaciones..... | 27 |

Capítulo IV

Conclusiones.....28

Bibliografía.....31

Declaración Jurada

Yo Floribeth Cordero Rivera alumno de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología (ULACIT), declaro bajo la fe de juramento y consciente de la responsabilidad penal de este acto, que soy el autor intelectual de la Tesis de Grado titulada: Aplicación de la normativa sobre operaciones vinculadas según los criterios de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo del Ministerio de Hacienda, por lo que libero a la ULACIT, de cualquier responsabilidad en caso de que mi declaración sea falsa. Brindada en San José - Costa Rica en el día 20 del mes de diciembre del año dos mil cuatro.

Firma del estudiante: _____

Cédula de Identidad: 1-684-888

CAPÍTULO I INTRODUCTORIO

1.1 Introducción

El presente proyecto de investigación contiene un estudio sobre los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo, sobre el tema de los precios de transferencia en operaciones vinculadas.

Dentro del accionar comercial, la compañía diseña su estructura empresarial, y es usual que se establezcan relaciones comerciales entre empresas vinculadas, sea para facilitar el giro operacional, al separar actividades en diversos entes jurídicos o bien tener seguridad en la tenencia de sus activos de forma separada. Pero, el interés fiscal se muestra cuando esa vinculación entre grupos tiene efectos fiscales nocivos, al ser aprovechadas por el mismo contribuyente para disminuir la cuantía del tributo.

Desde hace algunos años, es pacíficamente aceptado por la doctrina jurídico-tributaria, que las leyes fiscales deben interpretarse tomando en cuenta su finalidad, su significado económico y los hechos, tal y como han sucedido realmente. La labor interpretativa resultaría de la combinación de estos tres elementos. De esa forma, todo acto o transacción comercial debe responder a una intención de los sujetos que intervienen y esa intencionalidad se manifiesta a través de una estructura jurídica determinada, como puede ser un contrato de compraventa, contrato de financiamiento, etc.

Es de relevancia para el derecho tributario, el resultado práctico buscado a través de la elección de cualquier figura jurídica y la indiferencia de los efectos jurídicos representados por las partes - incluso queridos por aquéllas- en tanto conduzcan a un resultado de justicia y equidad tributaria. Cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo

entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico.

El intérprete debe prescindir de esas formas jurídicas y considerar la intención económica verdadera de las partes. Es así como, en algunos casos, se deben establecer criterios que obedezcan a la “naturaleza económica de las operaciones” antes que a la “naturaleza jurídica del acto”. Es decir, las opciones que convienen las partes no son vinculantes para la Administración Tributaria, ni en cuanto al tipo de negocio adoptado, ni tampoco respecto a las indicaciones expresas relativas a los objetos negociados.

Las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas pueden adoptar múltiples formas o modalidades. Se puede señalar entre éstas las transacciones vinculadas con la fijación de un precio de transferencia acordado o el establecimiento de ciertas cláusulas, condiciones y acuerdos que proporcionen beneficios a otros miembros del grupo de empresas, sin contraprestación a cambio. Esas relaciones comerciales y financieras pueden afectar en las operaciones vinculadas, no sólo el aspecto del precio de transferencia que puede ser objeto de controversia, sino también las características esenciales del mismo negocio.

La potestad de la Administración Tributaria, para valorar las transacciones entre entidades vinculadas¹, que contemplen precios de transferencia distintos a los del mercado y efectuar los ajustes pertinentes en materia de imposición sobre la renta, tiene su asidero legal en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios actual, no existiendo norma expresa en la legislación costarricense sobre materia de precios de transferencia en operaciones vinculadas.

¹ Se consideran operaciones vinculadas 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.

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 establecido en el artículo 8 del citado código, 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.

Con fundamento en lo anterior, la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, al valor de mercado entre partes independientes, tiene como fin la correcta calificación de los hechos, prescindiendo de la cobertura jurídico-formal que las partes le hayan conferido, con el fin de que se les dé el tratamiento tributario que les corresponde de acuerdo con esa calificación.

Por esta razón, resulta importante el estudio de los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo, así como el análisis de la doctrina sobre “precios de transferencia en operaciones vinculadas” paralelo a la normativa existente. El análisis se extiende a la apreciación de los hechos, según acuerdos o contratos realizados entre partes vinculadas, por parte del inspector fiscal en la determinación de impuesto.

El lector encontrará cuatro capítulos:

El primero llamado **Introdutorio** con la justificación, planteamiento y formulación del problema y subproblemas objetos de la investigación

El segundo de nombre **Marco Teórico** con la base científica que da sustento a la investigación y hace referencia a la teoría enunciada por diferentes autores que tiene relación directa con el tema investigado.

El tercero que lleva por título **Marco Metodológico** explica el tipo de investigación utilizado, presenta matrices tanto del diseño de la misma como de la operacionalización de las variables, describe los sujetos y fuentes de instigación, indica el tipo de muestreo utilizado, los instrumentos de recolección de datos y los alcances y limitaciones de la investigación.

El cuarto de nombre **Conclusiones** presenta aquellas alcanzadas por la investigación en orden, de acuerdo a los objetivos de estudio.

1.2 JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

El tema de las “Operaciones vinculadas” constituye una cuestión fiscal muy importante a nivel mundial, en vista de que el comercio internacional se mueve por empresas multinacionales, incluyendo filiales o establecimientos permanentes en otros países. A nivel nacional, tanto grandes empresas como pequeñas, están relacionadas con otras, por lo que presentan algún grado de vinculación. El tema mas relevante a nivel fiscal, y sobre todo a nivel internacional quizá lo sea el de el establecimiento de “precios de transferencia”, en grupos vinculados, logrando con ello ponerse de acuerdo las partes relacionadas, y disminuyendo la cuantía del tributo a pagar.

A nivel interno, se pueden citar las múltiples relaciones comerciales que establecen las compañías con otras relacionadas, desde contratos de alquiler, servicios profesionales, hasta distribuidoras de bienes de empresas productores, ocasionando un efecto fiscal, algunas veces nocivo para el fisco.

Si bien hasta ahora se puede decir que existen regulaciones al respecto, amparados a las normas de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y aunado a los oficios que ha emitido la Administración Tributaria y a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo sobre el tema, hace falta claridad en las normas, y de ahí la importancia de analizar este tema.

Debe indicarse que, el proyecto de reforma fiscal que actualmente se analiza en la Asamblea Legislativa, contiene normas sobre operaciones vinculadas, las cuales describen los posibles casos de grupos relacionados.

En la actualidad, ni la Administración Tributaria ni los Contribuyentes, tienen las reglas claras sobre el tratamiento fiscal que se debe aplicar a las transacciones efectuadas entre grupos vinculados, en razón de la falta de normativa que regule esta materia.

Es importante determinar las insuficiencias que actualmente presenta la normativa costarricense, e igualmente la comparación de la normativa actual con la propuesta en el proyecto de reforma fiscal.

Hasta ahora no se cuenta con estudios formales al respecto, al menos a nivel interno, excepto algunos estudios sobre el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecto al análisis del principio de “realidad económica”. Por supuesto que, estos antecedentes podrán ser útiles en el desarrollo de la presente investigación.

Más que ahondar en un tema fiscal, es importante para la Administración Tributaria y para el sector empresarial, investigar sobre las deficiencias que presenta la legislación actual sobre el tema de “operaciones vinculadas”, para lograr determinar si efectivamente con las regulaciones actuales se tiene “seguridad jurídica”. También será importante en la investigación propuesta, revisar las normas sobre “operaciones vinculadas” que contienen los “Convenios de Doble Imposición”, ya que resulta necesario su familiarización en el ámbito nacional. Véase que recientemente Costa Rica firmó un convenio con España, el cual incluye expresamente normas sobre “operaciones vinculadas”.

1.3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema consiste en determinar las insuficiencias que presenta la normativa actual sobre las “operaciones vinculadas”, según los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación (en adelante DGT) como por el Tribunal Fiscal Administrativo (en adelante TFA). La problemática se enfoca hacia la ausencia de normativa clara que regule las transacciones que se realizan entre grupos de empresas relacionadas. El tema interesa a la Administración Tributaria, en tanto los contribuyentes pacten precios inferiores a los acordados entre partes independientes, de manera que ello disminuya la cuantía del impuesto a enterar al fisco.

Un principio básico -al menos en la doctrina internacional- en la determinación de precios entre grupos vinculados, es la aplicación del principio básico de “libre mercado”. En la aplicación de este principio se requieren métodos técnicos, es decir, cuando la Administración hace un ajuste rechazando un precio que han pactado las partes, es porque conoce los parámetros del mercado, en los cuales ha determinado que empresas independientes venden a precios mas bajos en un mismo mercado, por ejemplo. Estos conceptos que ha desarrollado la doctrina sobre precios de transferencia, no se ubican expresamente en la normativa del artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sin embargo, la jurisprudencia tanto de la Dirección General de Tributación como del Tribunal Fiscal Administrativo, han expresado que el principio de Realidad Económico establecido en las citadas normas, bien se pueden adaptar a la materia de Precios de Transferencia. Pero, ello sería un sustento legal muy general, que tan siquiera da potestad reglamentaria para ampliar la norma en esta materia o bien fijar los métodos que pueden aplicarse.

Lo anterior evidencia la inseguridad jurídica a que se enfrenta el Contribuyente, y sobre todo que parece ser una herramienta legal al servicio solamente del

sujeto activo, en donde podría pensarse que la misma Administración al tener una norma general, puede aplicar criterios sin sustento legal en perjuicio del contribuyente, como ya en el pasado se ha criticado, tal es el caso a la hora que se enfrenta a analizar las empresas que tienen relación comercial, no hay regulaciones sobre qué situaciones se consideran de vinculación comercial.

Igualmente podría verse la relación comercial entre grupos de empresas, sobre préstamos o financiamiento, a tasas diferentes a las del mercado, que también se enfrenta con la misma situación normativa. Sucede también que las empresas relacionadas se prestan servicios entre si, estableciendo contratos de alquiler, por ejemplo. Lo importante es determinar si esos precios que pactan las partes, que tienen como sustento no solo el mismo contrato sino los comprobantes de pago autorizados, son procedentes desde el punto de vista fiscal, y bajo que parámetros los considera la Administración, porque el artículo 8 y 12 no especifica en estos detalles, solo son reglas generales.

Puede apreciarse a nivel de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal Administrativo, que en materia de empresas vinculadas, y teniendo como fundamento legal el artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los siguientes datos: en el año 2001 se fallaron ocho casos (N°s 306, 233, 221, 217, 200, 93, 75 y 54), de los cuales dos se revocaron a favor del contribuyente. En el 2002, cuatro casos (N°s 471, 472, 390, y 52), confirmando lo actuado por la Administración Tributaria. Para el año 2003 solo un caso se registra y para el año 2004 dos fallos confirmados por el citado Tribunal.

En el fallo N°221-2003 emitido por el Tribunal Fiscal Administrativo², se analizan transacciones entre empresas vinculadas. El caso plantea variedad de ajustes fiscales para los períodos fiscales 1997 y 1998, los cuales resultan

² De las quince horas del cuatro de junio del dos mil tres.

interesantes en la relación comercial entre grupos vinculados. Seguidamente se procede a citar aquellos de mayor relevancia:

A. Sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente o por concepto de pensión o jubilación: El inspector fiscal consideró en la fiscalización realizada a la compañía A que los pagos realizados a una empresa relacionada, que le llamaremos B, por concepto de asesoría en mercadeo, corresponde a remuneraciones asimilables al salario. La relación entre empresas se evidencia, según la Administración Tributaria, por que el sujeto al cual se le realiza el ajuste de impuestos, es socio y representante legal de ambas empresas, se encuentra en planillas de la empresa A. Desde el punto de vista contable no es admisible que un empresa registre gastos por servicios profesionales (empresa A) y el pago no se genera, sino que se va acreditando una cuenta en el pasivo, como rubro pendiente de pagar. Este sujeto realiza funciones similares dentro de la empresa A, a las que supuestamente realizaría bajo el concepto de servicios profesionales de la compañía B. Por parte del inspector fiscal se observa que la empresa B no tiene personal, oficina, mobiliario, etc. Se indica por parte de la oficina fiscalizadora, que la empresa B al ser una empresa pequeña tributa bajo el tipo de un 10%, lo cual es menor a la tarifa de impuesto de renta a que está sujeta la contribuyente A, que es de un 10%.

Este ajuste plantea un enfoque diferente al de precios de transferencia, a pesar de que legalmente se sustenta en el artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, porque no estamos ante precios que se han pactado entre partes - inferiores al mercado- sino ante figuras jurídicas inapropiadas que utiliza la contribuyente, para disminuir la cuantía del impuesto. Esto se demuestra mediante la aplicación de gastos ficticios o inexistentes en la empresa A, cuyo efecto es de un 30%, mientras que la compañía B tributa con un 10%.

B. Ajustes en los ingresos –por exportación-: La empresa A realiza transferencias de mercancía al exterior, a una empresa relacionada, ventas que se registran al costo. La Oficina Fiscalizadora objeta ese tipo de transacción, argumentando que no es usual esta práctica en el mercado, por lo cual considera que es un convenio entre particulares, y se sustenta en el artículo 12 para aplicar un margen de utilidad a esas ventas, que a su criterio es razonable. Para determinar ese margen utilizó el registrado por la contribuyente en su declaración de impuesto sobre la renta para el período fiscal en revisión y que ascendió a un 53%.

La disminución de bases imponibles se origina por la entrega de mercancías, a empresas asociadas o vinculadas a precios muy inferiores a los del mercado, que implican una transferencia de beneficio. Se aprecia en este ajuste que la Oficina Fiscalizadora determinó un efecto en la base imponible de ¢2.379.490 para los períodos fiscales en estudio.

Si bien el inspector fiscal trata de justificar el ajuste de impuestos en el Traslado de Cargos³, su análisis es muy escueto, porque no aplica un criterio basado en los métodos para determinar los precios de transferencia. Al igual que la misma normativa legal, es omiso en la aplicación criterios técnicos.

1.3.1 Formulación del problema

¿Cuál es la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas según los criterios de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo?.

1.3.2 Sistematización: Subproblemas de la Investigación

³ Acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, que contiene la determinación de algún impuesto, para un periodo fiscal determinado, que se origina por una actuación fiscalizadora o de comprobación abreviada.

¿Existen normas jurídicas en Costa Rica que autoricen a la Administración Tributaria a efectuar ajustes por impuesto, aplicando la figura de Precios de Transferencia en los grupos vinculados?

¿Puede realizar esos ajustes la Administración Tributaria, con fundamento en el Principio de Realidad Económica según el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios?

¿Aplicar precios de transferencia con la normativa actual, atenta contra el principio de reserva de ley y de seguridad jurídica?

¿Cuál sujeto se ve mas perjudicado –carente de seguridad jurídica- ante la ausencia de normas, el Contribuyente o la Administración Tributaria?

¿Existen parámetros para fijar los precios de transferencia, según el mercado, tanto a lo interno como a nivel internacional?

¿En los casos que se han realizado ajustes sobre materia de precios de transferencia, cómo ha aplicado la Administración Tributaria, los “comparables” en el mercado?

¿Cómo se define la vinculación comercial entre empresas, para efectos fiscales?

¿Cuándo el contribuyente utiliza diversas formas jurídicas, permitidas en el derecho comercial, cómo separa aquellas que fiscalmente no están permitidas?

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Este capítulo ofrece el sustento científico sobre el cual se basa esta investigación para resolver el problema al que se refiere la misma.

Los precios de transferencia en la economía de los negocios representa la cantidad cobrada por una parte de una organización de un producto o servicio que provee a la otra empresa. Serrano Antón (2001) ha expresado que:

El fundamento económico del cobro de precios de transferencia es poder evaluar el rendimiento de las entidades del grupo en cuestión. Al cobrar precios por bienes y servicios transmitidos dentro del grupo, los directivos de dichas entidades son capaces de tomar la mejor decisión sobre si comprar o vender bienes y servicios dentro o fuera del grupo(p.261)

El principio de “libre mercado” o “arm’s length” como se conoce a nivel internacional, que constituye el estándar internacional en materia de precios de transferencia, establece que cuando las condiciones que ocurren en *operaciones* entre partes vinculadas difieran de las acordadas entre partes independientes, ya sea en operaciones idénticas o similares, y *“aquellos beneficios que se hubiesen obtenido –de no existir tales condiciones- podrán ser sometidos a imposición, imputando tal diferencia al período fiscal que corresponda”*. (D’Arrigo G., 2003, p. 19).

El principio de Realidad Económica que aplica a las operaciones vinculadas, tiene sustento en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se justifica en que en las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias. Es así como Giulini Fonrouge (1987), al referirse al origen del enfoque económico en la interpretación de las leyes tributarias señala que esta disposición ha sido incorporada *“con un fin práctico para que los jueces se apartaran del formalismo conceptual y para que prescindiendo de las formas o apariencias*

jurídicas, aplicaran las leyes fiscales según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquellas”. (p. 99)

Sobre el mismo tema del Principio de Realidad Económica que sustentan los ajustes sobre precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria, en el cual se da una valoración de las formas jurídicas contractuales utilizadas por el contribuyente, [Gamboa Calvo \(2000\)](#) afirma que esa valoración de los actos jurídicos del contribuyente “constituye una discrecionalidad, en el tanto lleva a cabo una calificación jurídica a partir de una valoración que debe hacer la misma Administración. Agrega el mismo autor que:

este proceso de calificación parte en primer lugar del análisis de institutos en su gran mayoría propios del derecho privado...en segundo lugar determina la ineficacia de esos actos o contratos para efectos tributarios... según la apreciación discrecional de la Administración Tributaria...

El principio de realidad económica ha sido el sustento legal de los ajustes de operaciones vinculadas, según la interpretación del artículo 8 del citado Código, por cuanto su interpretación toma en cuenta su significado económico considerando las circunstancias en que se desarrolla la actividad empresarial. Gamboa, (2000) menciona que “...quien aplica el derecho tributario debe partir no de los conceptos formales, sino de las cosas, de los hechos y de su real significado...” (pag.54).

Sobre el cuestionamiento que se ha realizado al “principio de realidad económica” como método interpretativo de la Ley, en el sentido de que no puede suplir la ausencia de normas jurídicas sobre la materia, [Chacón, L. \(2004\)](#), ha indicado que “cualquier intento de aplicar los precios de transferencia a través del principio de realidad económica, constituye un abuso, que resulta a todas luces ilegal y crea un ambiente de inseguridad jurídica”. (El Financiero p.35). Agrega además que, la normativa sobre precios de transferencia, aplicada a las “operaciones vinculadas”, requiere de una serie de métodos que deben ser autorizados por ley, de manera que se indiquen los

parámetros adecuados en la fijación de los precios, a la hora de establecer los comparables en el mercado.

A nivel de fiscalidad internacional, [Serrano Antón, F. \(2001\)](#) expone que:

Los precios de transferencia se refieren a los valores asignados a las transacciones llevadas a cabo entre empresas o grupos que presentan cierto grado de vinculación. Éstos proporcionan oportunidades a las multinacionales para trasladar los beneficios desde un país de alta tributación a otro con tarifas inferiores o con beneficios fiscales para ciertas actividades. En los últimos años es de mucha atención la aplicación de los precios de transferencia, por la movilidad de capitales hacia países de baja tributación, y se consideran factores de bajo costo, beneficios fiscales y mano de obra calificada. Esto aunado a la concentración de las funciones de servicios entre las multinacionales, con el fenómeno de la globalización.

Todos estos elementos inducen a una Administración Tributaria a revisar la legislación, para aplicar o mejorar las normas sobre regulaciones en los grupos vinculados, que presenten precios de transferencia nocivos para el fisco.

También afirma [Serrano Antón, F. \(2001\)](#) que el principio de “arm’s length” o libre mercado, “constituye el estandar internacional en materia de precios de transferencia, y se refiere a la valoración de las transacciones del grupo vinculado, utilizando comparables a los precios que se tranzan en el mercado con partes independientes”. Según el informe de 1979 de la OCDE, el principio arm’s length es el enfoque apropiado para determinar los beneficios de entidades vinculadas a efectos tributarios.

Respecto a la figura de los “acuerdos previos” utilizada en materia de precios de transferencia, [son un](#) acuerdo que determina con carácter previo un conjunto apropiado de criterios referentes a los métodos de cálculo, de comparación, los ajustes necesarios a introducir en empresas asociadas, entre otros, para la determinación de los precios de transferencia aplicados a esas transacciones, que puede ser utilizado en uno o varios períodos fiscales de

operación. Lo importante con esta propuesta preliminar es que se fija por adelantado el método específico de precios de transferencia que el contribuyente va a utilizar. Por lo tanto, los acuerdos versan sobre una situación específica de la actividad empresarial del contribuyente ([Rodríguez Ondarza, J. A. 1998](#)).

Los convenios de doble imposición se consideran un instrumento a nivel internacional, que establecen regulaciones sobre los ajustes en materia de precios de transferencia, así mismo se fijan aquellos casos donde existe vinculación de empresas. Tienen como objetivos evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal. A través de ellos se logra un intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los países que intervienen en el acuerdo. También refuerzan la seguridad jurídica de los contribuyentes y promueven las relaciones económicas y comerciales entre los países ([Cordón Ezquerro, T. 2001](#)).

Por su parte, la discrecionalidad guarda una relación estrecha con el principio de realidad económica, y juega un papel limitado y sometido a la norma legal autoritaria. La Administración esta vinculada al bloque de juridicidad, por lo que la discrecionalidad debe ser mínima. El uso de la discrecionalidad debe ser prudente y su ejercicio queda reglado a cuestiones menores, sin que se afecte la esencia de los derechos y libertades tutelados. Es de esperar que a mayor complejidad de la materia a regular, mas grandes resultan los espacios de discrecionalidad delegados al administrador, cualquiera que sea el origen de la dificultad ([Juan Sesin, 1994, pag.29](#)). En efecto, la discrecionalidad está ligado con el principio de legalidad.

La discrecionalidad como institución no es exclusiva del Derecho Administrativo, porque opera en todos los sectores de la actividad de la administración, en nuestro caso, interesa la aplicación en el derecho tributario, que efectúa el interprete jurídico en la resolución de casos. La discrecionalidad es la atribución por el ordenamiento jurídico de competencia para apreciar, en

un supuesto dado, lo que es de interés público. Si se trata de ponerle límites a la discrecionalidad, éstos se basan en los principios de razonabilidad, objetividad y adecuación (Gomez Carrera, 1998, pag.17).

Tanto la doctrina española como italiana inician el estudio de la “discrecionalidad en el ámbito tributario” afirmando categóricamente de la imposibilidad de existencia de la discrecionalidad en el ámbito tributario, por la prevalecía del principio de Reserva de Ley que impera en el derecho tributario. Sin embargo, en estudios posteriores empieza a admitirse la existencia de discrecionalidad en materia tributaria (Gomez Carrera, 1998, pag.66).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Tipo de Investigación:

El enfoque de esta investigación es explorativa, cuantitativa y cualitativa, con énfasis en el primero, ya que se fundamenta en aspectos que hasta ahora no han sido investigados, al menos a nivel nacional, existen pocos estudios realizados al respecto y se espera que este análisis sirva de insumo para la realización de una propuesta de reforma fiscal, que se podrá llevar a cabo si los resultados del mismo son alentadores. Además se deben utilizar técnicas estadísticas en el análisis de los datos para generar los resultados a partir de una muestra del total de la población; y a su vez se determina el grado de vinculación entre compañías, según el estudio propuesto.

Adicionalmente es descriptiva ya que establece la población para la solución propuesta y su grado de vinculación entre empresas, recopila información acudiendo a diferentes técnicas de recolección, la analiza y describe los resultados.

3.2 Matriz básica de diseño de investigación:

| TEMA | PROBLEMA | OBJETIVOS | |
|---|--|---|--|
| | | GENERAL | ESPECIFICO |
| Aplicación de la normativa de operaciones vinculadas según los criterios de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo. | Cuál es la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas según los criterios de la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo. | I. Diagnóstico | |
| | | <p>Determinar la insuficiencia de normativa tributaria costarricense sobre las regulaciones de empresas vinculados, en los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo.</p> <p>II. Propuesta</p> <p>Formular la implementación de los principios básicos que rigen la materia de precios de transferencia en empresas vinculados, en los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación.</p> | <p>1.- Describir las regulaciones del artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sobre la materia de “operaciones vinculadas”.</p> <p>2.- Comparar las normas actuales sobre operaciones vinculadas, con las propuestas en el proyecto de reforma fiscal.</p> <p>3.- Identificar las ventajas en cuanto a seguridad jurídica que tendría la Administración Tributaria y el Contribuyente con la implementación de normas sobre “grupos vinculados”.</p> <p>1.- Proponer la incorporación del análisis del “principio de libre mercado” en operaciones vinculadas, en los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación.</p> <p>2.- Establecer propuestas de mecanismos de control de las Operaciones Vinculadas, por parte de la Administración Tributaria .</p> <p>3.- Sugerir la incorporación de reglas sobre operaciones vinculadas en la normativa jurídica costarricense, como fortalecimiento a los mecanismos de control de precios de transferencia.</p> |

3.3 Matriz de operacionalización de variable:

| VARIABLE | DEFINICION CONCEPTUAL | DEFINICION CANAL | INDICADORES | INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS |
|---|---|---|--|---|
| <p>Aplicación de la normativa de operaciones vinculadas según los criterios por la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo</p> | <p>-Ausencia de una definición sobre grupos vinculados en la normativa jurídica, que considere aquella como la participación accionaria, afinidad de socios, familiares, etc.</p> <p>- Los precios de transferencia se refieren a los valores que pactan las empresas relacionadas. Cuando éstos difieren del mercado, la Administración Tributaria puede proceder a realizar ajustes de impuestos.</p> <p>- El principio de realidad económica se ha venido aplicando en los ajustes de impuestos que desconocen acuerdos entre empresas en los casos de perjuicio fiscal.</p> | <p>- Estudio de los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación. Mediante la información obtenida en la observación del expediente y la opinión de expertos. Análisis los fundamentos técnicos por los cuales se revocan los criterios sobre operaciones vinculadas, en el Tribunal Fiscal Administrativo.</p> <p>- Determinar en los ajustes de impuestos sobre operaciones vinculadas la cantidad de fallos que ingresan al Tribunal Fiscal Administrativo, donde se aplica el principio de "libre mercado".</p> <p>- Revisar la base legal que utilizan los funcionarios para sustentar los ajustes sobre precios de transferencia, en los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal Administrativo.</p> | <p>- Números de Fallos del Tribunal Fiscal Administrativo sobre operaciones vinculadas. para los períodos fiscales del 2001, 2002, 2003 y 2004.</p> <p>-Numero de Directrices emitidos por la DGT en los períodos fiscales 2003 y 2004.</p> <p>- Número de oficios emitidos por la Dirección General de Tributación en los años 2003 y 2004.</p> | <p>- Entrevista: Se realizará a empresas transnacionales: Grandes Contribuyentes y Empresas Regionales.</p> <p>- Hoja de observación para cada uno de los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo.</p> <p>(ver punto 3.6)</p> |

3.4 Sujetos y fuentes de información:

3.4.1 Sujetos

En esta investigación se tienen tres tipos de sujetos: los socios, los gerentes o los contadores de las empresas clasificadas como Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales ubicadas en San José.

3.4.2 Fuentes de investigación

Las fuentes primarias son justamente los sujetos de investigación ya que tienen la información necesaria para realizar la misma, según la ubicación en el sector empresarial de Grandes Contribuyentes o Grandes Empresas Regionales.

De igual forma se acceden fuentes secundarias como: libros de texto de diferentes autores, fallos emitidos por el Tribunal Fiscal Administrativo, criterios y directrices emitidas por la Dirección General de Tributación, revistas, periódicos u otras publicaciones.

3.5 Muestreo, justificación de criterios y explicación de su determinación:

Esta investigación presta especial interés en estudiar la normativa aplicada en los criterios emitidos por la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo respecto a la determinación de impuestos en materia de precios de transferencia en operaciones vinculadas.

De acuerdo a lo anterior, y como el tiempo, que es una limitante de esta investigación; impide hacer los cuestionarios a todos los sujetos que conforman esos grupos de empresas, se opta por hacer un muestreo que permita generalizar los resultados que se obtengan al resto de la población.

El muestreo se realizará por el método de conveniencia, considerando aquellas empresas que se ubiquen en las categorías de Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales, y que presenten relaciones comerciales con empresas vinculadas. sin embargo, la muestra será de apenas 15 empresas en total.

3.6 Instrumentos de recolección de datos:

Para recopilar la información necesaria para este proyecto se utilizarán los siguientes instrumentos de recolección de información:

- **Hoja de Observación** para los Fallos del Tribunal Fiscal Administrativo.

-**Entrevista:** Se realizará a empresas que pertenecen al grupo de Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales.

3.6.1 Hoja de trabajo (observación)

Con este instrumento de recolección de datos, se pretende recabar información directamente de la lectura de todos los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal Administrativo, que se localizan en el Digesto Tributaria de la Dirección General de Tributación (SINALEVI) correspondientes a los períodos fiscales 2001,2002, 2003 y 2004, sobre “operaciones vinculadas”. La importancia de esta información es determinar cuantos casos han sido confirmados por el citado Tribunal, cuántos revocados o anulados e identificar la aplicación de los principio que rigen los precios de transferencia en las operaciones vinculadas.

Recolección de la información:

Número de Fallo y fecha: _____.

Administración Tributaria que emitió el criterio:

_____.

Monto del ajuste en impuestos: _____.

Hoja N° _____.

Detalle:

1. Actividad que desarrolla el contribuyente:
Comercial () Industrial ()
2. Clasificación de la empresa, para efectos fiscales:
Gran contribuyente () Gran empresa regional () Otros ()
3. Las ventas las realiza en el mercado:
Nacional () Internacional () en ambos ()
4. Tipo de producto o servicio que comercializa la compañía:
Servicio _____ mercancía _____.
5. Se realizó ajuste en los siguientes impuestos:
Impuesto sobre la renta () Impuesto General sobre las Ventas ()
Impuesto a los dividendos () Impuesto sobre remesas al exterior ()
Otro impuesto () especificar _____.
6. El ajuste se fundamenta en la siguiente base legal:
Artículo 8 y 12 del CNPT () Artículo 8 del CNPT () Otra ()
especificar _____.
7. Se hace referencia a la doctrina moderna sobre precios de transferencia:
En el criterio de la DGT () En el criterio del TFA ()
En ningún criterio (). Especificar
_____.
8. El ajuste de impuesto (impuestos) realizado:
Se confirma en su totalidad () Se rechaza ()
Se revoca parcialmente () Se declara nulidad de todo lo
actuado ().
Aclarar
_____.

9. Indicar brevemente el argumento del Tribunal al emitir el fallo:

10. El principal argumento del contribuyente para impugnar el ajuste de impuestos, según el presente fallo: _____

—

11. En el fallo del Tribunal se hace referencia a los principios sobre “precios de transferencia” en grupos vinculadas:

Si () no () ligeramente () En caso afirmativo, especificar

12. El presente ajuste sobre “operaciones vinculadas” contiene sustento legal diferente al relacionado con el principio de realidad económica:

Si () No () En caso afirmativo especificar

13. El o los ajustes de impuesto, corresponden a los siguientes períodos fiscales:

14. En el presente fallo se recomienda lesividad:

Si () No () Porqué _____.

3.6.2 Entrevista

La entrevista se realizará a Contadores, Gerentes y de ser posible a socios de empresas transnacionales, compañías ubicadas en la Categoría de Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales, que mantengan vinculación

entre ellas. La muestra será de un total de 15 empresas, todas ubicadas en el área metropolitana.

CUESTIONARIO

1. Conoce el concepto de Operaciones Vinculadas o Precios de Transferencia?

_____.

2. La empresa para la cual usted labora o representa, tiene relaciones comerciales con entidades vinculadas?

_____.

3. Cuántas empresas vinculadas mantienen relaciones comerciales con la compañía que usted representa.

_____.

4. Cómo establecen los precios que pactan entre empresas vinculadas, cuáles parámetros utilizan?

_____.

5. Emiten comprobantes autorizados las empresas relacionadas, como respaldo de las transacciones realizadas entre compañías?

_____.

6. Considera que los montos pactados entre partes vinculadas es superior o inferior al del mercado?

_____.

7. Cuando fijan precios, en los acuerdos que establecen entre las compañías relacionadas, toman en consideración que esos pagos sean erogaciones necesarias para producir la renta gravada?

_____.

8. Conoce de algún ajuste en impuestos que haya realizado la Administración Tributaria sobre Precios de Transferencia?

_____.

9. Tiene conocimiento sobre la existencia en nuestro ordenamiento jurídico de reglas sobre Precios de Transferencia?

_____.

10. La aplicación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es en la actualidad la base legal para realizar los ajustes en operaciones vinculadas, en el cual se fundamenta el “principio de realidad económica. ¿Conoce de este principio?

Tanto la entrevista como el cuestionario deben ser aplicados a terceras personas ajenas a esta investigación para validar la confiabilidad de estos instrumentos y probarlos antes de aplicarse a los sujetos.

Todos los instrumentos deben ser aplicados por el autor de esta investigación, y al mismo tiempo debe tabularse manualmente la información que estos instrumentos proporcionan, al ser la muestra relativamente baja acorde con una población muy homogénea.

3.7 Alcances y limitaciones

3.7.1 Alcances

Con esta investigación se pretende:

- Investigar sobre la aplicación de los criterios técnicos en los ajustes de impuestos por concepto de precios de transferencia en grupos vinculados, según los oficios emitidos por la Dirección General de Tributación y del Tribunal Fiscal Administrativo
- Determinar si en los ajustes de impuestos se incorporan los principios básicos que rigen los precios de transferencia, según las directrices emitidas a nivel de la fiscalidad internacional.
- Identificar la base legal que sustenta los ajustes de impuestos en materia de grupos vinculados.
- Establecer propuestas para mejorar los criterios técnicos en materia de ajustes de precios de transferencia, en aras de garantizar seguridad jurídica a los contribuyentes.

3.7.2 Limitaciones

El tema a estudiar es de gran actualidad y a la fecha no hay investigaciones que traten sobre los precios de transferencia en grupos vinculados.

- Respecto a las consultas de la jurisprudencia en materia tributaria, existente en el sistema computarizado de consulta SINALEVI de la Procuraduría General de la República, es un sistema de consulta muy lento, y muchas veces se satura y no permite la consulta de tan importante jurisprudencia.
- La falta de recursos financieros y de tiempo, impiden que se realice un estudio mas amplio, de manera que incluya jurisprudencia a nivel internacional, por ejemplo directrices emitidas por la Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE), o bien de otras Administraciones Tributarias.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES

Las interpretaciones emanadas tanto de la Administración Tributaria como de los Tribunales, han coincidido en que se pueden aplicar ajustes en materia de Precios de transferencia en operaciones vinculadas, con sustento legal en los artículos 8 y 12 del CNPT, para aquellos casos en que se presenta una disminución de la cuantía del tributo a ingresar al fisco.

La directriz N°20-2003 emitida por la Dirección general de Tributación, se fundamenta en el artículo 8 y 12 del CNPT y establece que el inspector fiscal, puede ajustar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando al aplicar el valor de mercado a esos precios pactados, hubiese resultado un impuesto inferior.

Según los criterios jurisprudenciales, el principio de “realidad económica” se fundamenta en que la valoración de las transacciones entre partes vinculadas al valor de mercado entre empresas independientes, tiene como aplicación la correcta calificación de los hechos, prescindiendo de la cobertura jurídico-formal que las partes le hayan conferido.

El principio de Plena competencia como norma internacional sobre precios de transferencia acordada por los países de la OCDE para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones Tributarias, es un estándar internacional básico en el análisis de ajustes de precios de transferencia, para lo cual el inspector fiscal debe analizar el accionar de las empresas, con transacciones similares en el mercado.

Hasta ahora la aplicación del principio básico que rige en materia de Precios de Transferencia -el conocido en la doctrina como “principio de libre competencia o de libre mercado”- en los casos concretos de ajustes por precios

de transferencia realizados por el inspector fiscal, no siempre ha sido bien aplicado, el mismo Tribunal Fiscal Administrativo, ha discrepado de la Dirección General de Tributación, en cuando a la aplicación de comparables en el mercado, señalando que, en algunos casos los márgenes de utilidad aplicados por la Administración Tributaria son muy superiores a los del mercado, por lo que a revocado parcialmente ajustes de impuestos.⁴.

Se evidencia el poco desarrollo de técnicas o métodos en la determinación de ajustes sobre materia de precios de transferencia, que hasta ahora ha realizado la Administración Tributaria, que podría justificarse no solo por el desconocimientos de la doctrina sino por la ausencia de normativa legal que desarrolle estos contenidos. En consecuencia, el estudio de los términos y condiciones de operación en el mercado, de los grupos vinculados es muy escaso.

Por ejemplo, las cuentas por cobrar entre compañías, pueden representar áreas de riesgo fiscal, cuando se convierten en un financiamiento, del cual se origina un beneficio intragrupo. El inspector fiscal, en su estudio debe comparar en el mercado, y analizar el modo de operar de otras empresas, a través de la comparabilidad entre grupos independientes, determinar si debe imputarse al contribuyente algún beneficio por la vinculación con la compañía proveedora.

La escasa normativa sobre regulación de precios de transferencia en nuestro ordenamiento jurídico, puede ser que en algunos casos lleve a efectuar ajustes de impuesto para al contribuyente sin el suficiente argumento técnico, lo que ocasiona inseguridad jurídica para el Contribuyente, al no tener reglas claras, porque si bien el ordenamiento jurídico prevé para el sujeto pasivo las instancias procesales para hacer valer sus derechos, en todos los casos

⁴ Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo N°221-2003, pag. 60.

implica un costo económico y desgaste emocional para llegar a las instancias administrativas y judiciales a reclamar justicia.

Los “acuerdos previos” como instrumentos que convienen la Administración y el Contribuyente, antes de iniciarse el período fiscal, merecen su incorporación a las leyes fiscales, en razón de que es un procedimiento que puede brindar seguridad jurídica al empresario que realiza actividades relacionadas con otras compañías.

En la propuesta de reforma fiscal que actualmente se discute en la Asamblea Legislativa, se desarrollan los distintos casos en que para efectos fiscales se puede aplicar la vinculación de empresas, desde la relación de socios con una empresa y otra, hasta los grados de parentesco y afinidad que se pueda presentar con los accionistas de una empresa. Además de establecen los métodos de precios de transferencia en los grupos vinculados, como una herramienta que puede utilizar la Administración Tributaria en la determinación de ajustes y que a su vez pueden ser aplicados por las empresas en el ámbito comercial.

BIBLIOGRAFÍA

- Serrano, C. (2001). Fiscalidad Internacional. Madrid : Editorial del Centro de Estudios Financieros.
- Queralt, J.M., Losano, S., Casado, O.G. (2001). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Editorial Tecnos.
- Fonruouge, G. (1973). Impuesto a la Renta. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Moya, M.E. (2003). Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Venezuela: Editorial Mobilibros.
- Gómez, C.C. (1998). La discrecionalidad de la Administración Tributaria. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana.
- Darrigo, G.C. (2003). Régimen venezolano de precios de transferencia. Caracas: Legis Editores, C.A.
- Gamboa, C.F. (2000). El principio de realidad económica como criterio interpretativo en el derecho tributario. San José: Centro de Estudios Tributarios CET.
- Sesin, D.J. (1994). Administración Pública. Actividad reglada, discrecional y técnica. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Calderón, C.J. (1997). La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana.