

ULACIT
UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA

**MAESTRÍA EN ASESORÍA FISCAL
DE EMPRESAS**

TEMA

Mejoramiento de los instrumentos existentes en Costa Rica, para un proceso de fiscalización ante el análisis de operaciones entre sociedades vinculadas a la luz de los precios de transferencia.

Sustentante: Róger Pasos Guido

**PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL GRADO DE
MAESTRÍA EN ASESORÍA FISCAL
DE EMPRESAS**

**San José – Costa Rica
DICIEMBRE 2004**

INDICE DE CONTENIDOS

Declaración Jurada.....	1
Capítulo I	
1.1 Introducción.....	2
1.2 Justificación del problema.....	4
1.3 Planteamiento del Problema.....	5
1.3.1 Formulación del Problema.....	8
1.3.2 Sistematización.....	8
1.3.3 Matriz básica de diseño de investigación.....	9
1.3.4 Matriz de operacionalización de variables.....	11
Capítulo II Marco Teórico.....	12
Capítulo III Marco Metodológico	
3.1 Tipo de Investigación.....	15
3.2 Sujetos y fuentes de información.....	16
3.3 Muestreo y la justificación de criterios.....	17
3.4 Instrumentos de recolección de datos.....	18
3.5 Alcances y limitaciones de la investigación.....	18
Anexos	
Cuestionario.....	21
Hoja de trabajo.....	25
Referencia Bibliografía.....	31

Declaración Jurada

Yo, Róger Pasos Guido, 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: **Mejoramiento de los instrumentos existentes en Costa Rica, para un proceso de fiscalización ante el análisis de operaciones entre sociedades vinculadas a la luz de los precios de transferencia**. 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 21 de diciembre del año dos mil cuatro.

Firma del estudiante: _____

Cédula de Identidad: _____

Capítulo I

1.1 Introducción

Los efectos de la globalización a nivel mundial han originado que las empresas de grupos multinacionales incrementen sus transacciones, lo cual afecta directamente la base tributaria de los países involucrados. Cuando las bases tributarias se distorsionan por los efectos que originan una manipulación indebida en la determinación del valor de las transacciones entre empresas relacionadas, se originan los problemas de precios de transferencia.

Tomando en cuenta la importancia en el monto, como en el número de las transacciones entre empresas relacionadas, así como su alta complejidad, el control sobre estas transacciones se ha convertido en una prioridad para las administraciones fiscales a nivel mundial.

Para la mayoría de las Administraciones Tributarias el tema sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas es algo nuevo, por lo que se tiene poco conocimiento y experiencia al respecto. Por su parte, nuestra realidad nacional ha variado en los últimos tiempos, ya que al leer o ver las noticias podemos darnos cuenta de la existencia de empresas extranjeras que están estableciendo subsidiarias en nuestro país de su casa matriz ubicada en otros países, empresas que por su naturaleza recurren a este tipo de mecanismo para disminuir la cuota tributaria que deben ingresar al fisco.

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica ha emanado Directrices en donde se indica que 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. Es entonces en donde el intérprete debe prescindir de esas formas

jurídicas y considerar la intención económica y empresarial verdadera de las partes.

Por lo anterior, resulta de vital importancia el establecimiento de criterios que obedezcan a la naturaleza económica antes que a la naturaleza jurídica del acto. De ahí que la Administración tributaria tenga la potestad, de valorar las transacciones entre entidades vinculadas, que contemplen precios de transferencia distintos a los del mercado y efectuar los ajustes necesarios, en materia de imposición en el impuesto sobre la renta, lo cual tiene su asidero legal en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios Costarricense.

El trabajo consiste en investigar las necesidades que tienen las Áreas de Fiscalización de Costa Rica en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas, para que los auditores fiscales cuenten con los procedimientos e instrumentos necesarios que les permitan detectar y valorar cuando se está en presencia de un mal uso de los llamados métodos de precios de transferencia entre sociedades vinculadas. El lector encontrará tres capítulos:

En el primero de ellos se realiza la introducción al tema propuesto, junto con la justificación, planteamiento, formulación del problema y subproblemas objetos de la investigación.

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

El tercero que lleva como título Marco Metodológico explica el tipo de investigación utilizado, presenta matrices tanto del diseño de la misma como la operacionalización de las variables.

1.2 Justificación del problema

El único fundamento legal que existe en nuestro país y que se aplica para efectuar los ajustes en materia de precios de transferencia entre empresas vinculadas, se puede encontrar en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Por esta razón, ante la falta de legislación expresa que regule los métodos y las reglas en precios de transferencia, es necesario investigar la normativa de otros países con el fin de que podamos aplicar, mejorar y entender la realidad económica de las actividades que las empresas multinacionales están aplicando en esta materia.

Resulta importante la integración de la doctrina sobre precios de transferencia a la normativa existente en nuestro país, así como la comparación de esta última con la normativa aplicada en España, en la apreciación de los hechos según acuerdos o contratos realizados entre partes vinculadas. El estudio de investigación ayudará, a los auditores de las Áreas de Fiscalización a tener un panorama más amplio en los métodos de precios de transferencia y sobre la normativa que se debe aplicar, esto con el fin de evitar de que caigan en apreciaciones erróneas sobre la vinculación que existe entre empresas vinculadas y su giro normal económico de operaciones.

De igual forma, la investigación resulta necesaria en el tanto que a través de la misma, se determinarán las insuficiencias actuales que poseen las Áreas de Fiscalización de nuestro país en materia de precios de transferencias entre empresas vinculadas, para a partir de ello establecer los instrumentos y procedimientos que deberán aplicarse por parte de los auditores fiscales a efectos de detectar y determinar los casos de defraudación fiscal originados en una indebida aplicación de precios de transferencia entre empresas vinculadas.

1.3 Planteamiento del Problema.

La asignación indebida de ingresos y gastos con la intención de evadir tributos, se puede producir entre empresas vinculadas domésticas o de diferentes países, es decir, a través de transacciones internas o internacionales. Si bien en ambos casos se trata de alterar el monto de los beneficios correspondientes a cada una de las empresas, el escenario internacional es mucho más vasto y seguro que el doméstico para efectuar aquella asignación. Sobrefacturando importaciones o subfacturando exportaciones, por ejemplo, es posible remitir en forma encubierta utilidades o mantenerlas en el exterior. Resulta más difícil para las Administraciones Tributarias Nacionales controlar la veracidad de la información que les fuera proporcionada por el contribuyente, cuando ella está referida a personas o bienes ubicados en el exterior, o a operaciones que han sido desarrolladas total o parcialmente fuera de su jurisdicción.

Desde una perspectiva financiera, los precios de transferencia constituyen quizás la cuestión impositiva más importante del mundo. Más del 60 por ciento del comercio internacional se lleva a cabo entre empresas multinacionales (EMNs). En este contexto, el término EMN no abarca solamente a las empresas gigantes tales como Shell, Mitsubishi e IBM, sino también a compañías más pequeñas con una o más subsidiarias o establecimientos permanentes (EP) en países distintos a aquél donde se encuentra la casa matriz u oficina principal (Hamaekers, 1999).

Aunque las casas matrices de las EMNs todavía se encuentran, en gran medida, en los países desarrollados, compañías procedentes de los países en desarrollo, particularmente de Asia, en los últimos años han comenzado a expandirse hacia el exterior.

Conforme a datos publicados por la (Unctad en su World Investment Report de 1994), durante los primeros años de la década de los 90, por lo menos 37.000 matrices de empresas multinacionales (90% de las cuales están ubicadas en países

desarrollados), controlaban 206.000 subsidiarias diseminadas en todo el mundo (aproximadamente el 50% en países en vías de desarrollo). Así también, se indica que alrededor de un tercio del comercio mundial y el ochenta por ciento de los pagos por regalías y derechos corresponden a operaciones intra-empresa de esas multinacionales (Hamaekers, 1999).

Las anteriores cifras demuestran la importancia que reviste la actuación de las empresas multinacionales en el tema de los precios de transferencia desde el punto de vista tributario.

Algunos países ven a los precios de transferencia, en su concepto tributario, como la necesidad de evitar que los grupos transnacionales minimicen su tributación global, desplazando parte de los beneficios obtenidos en el conjunto de sus filiales, a países de baja tributación. Para conseguirlo, las empresas matrices de los grupos fijan, para las transacciones comerciales que llevan a cabo las filiales entre sí, políticas de precios que permitan minimizar la tributación global del grupo. Así, por ejemplo establecen precios de compras elevadas y de venta bajos, para las filiales establecidas en países de alta tributación, y precios de compra bajos y de venta elevados para las establecidas en países de baja tributación. De este modo, consiguen reducir el beneficio obtenido por la filial establecida en el país de mayor tributación y aumentar el beneficio de la establecida en el país de menor tributación.

Las autoridades fiscales de cualquier país donde operan filiales de grupos transnacionales son conscientes de la existencia de este problema.

Es por eso que países como Estados Unidos, España, Brazil, Italia, ya se han aplicado o se están estableciendo sistemas que permitan una valoración, lo más objetiva posible de este tipo de transacciones, es decir, que los precios acordados entre dos empresas vinculadas, tienden a ser como los precios que habrían acordado en circunstancias similares y por bienes similares, partes independientes.

En la actualidad el ordenamiento costarricense enfrenta el dilema concerniente a los precios de transferencia ya que en un pasado muy reciente (2001), se seguía la tesis de rechazar todos los gastos relacionados con transacciones entre partes vinculadas (Torrealba, 2003).

Las áreas de fiscalización de las Administraciones Tributarias de nuestro país, no deben de ver las relaciones entre sociedades vinculadas, como algo negativo, por el contrario en este mundo de globalización existe una realidad la cual es la economía transnacional, donde los grupos transnacionales existen y tienen ese tipo de organización y sería totalmente absurdo que una Administración Tributaria esté simplemente negando cualquier transacción entre grupos vinculados tomando como base los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El problema de investigación en relación al tema de precios de transferencia, lo que pretende es que la fiscalización cuente con las herramientas necesarias para ajustar los precios de transferencia mediante los métodos de valoración que existen a nivel internacional y nacional entre partes vinculadas, esto es con el fin de evitar que las empresas erosionen sus bases imponibles de una manera arbitraria como se ha hecho hasta ahora.

1.3.1 Formulación del problema

¿Como mejorar los procedimientos de fiscalización existentes para el análisis de operaciones vinculadas a la luz de los precios de transferencia?

1.3.2 Sistematización del Problema

1. ¿Que son lo precios de transferencia?
2. ¿A nivel internacional cuales métodos de determinación de precios de transferencia existen?
3. ¿A nivel nacional que métodos de determinación de precios de transferencia se aplican?
4. ¿Existen Instrumentos de Fiscalización para detectar las operaciones entre empresas vinculadas?
5. ¿Qué son los APAS de acuerdo con la definición de la OCDE?
6. ¿Cuales ventajas y desventajas tendría para el contribuyente y para la Administración Tributaria aplicar los APAS?
7. ¿Quien puede presentar un APAS?

1.3.3 Matriz básica de diseño de investigación:

TEMA	PROBLEMA	OBJETIVOS	
<p>Mejoramiento de los instrumentos existentes en Costa Rica, para un proceso de fiscalización ante el análisis de operaciones entre empresas vinculadas a la luz de los precios de transferencia.</p>	<p>¿Cómo mejorar los procedimientos de fiscalización existentes para el análisis de operaciones vinculadas a la luz de los precios de transferencia?</p>	GENERAL	ESPECÍFICOS
		<p>I. Diagnóstico Analizar los procedimientos actuales que poseen las Áreas de Fiscalización de Costa Rica en materia de precios de transferencia.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Describir los instrumentos que poseen las Áreas de Fiscalización en Costa Rica en relación a sociedades vinculadas en materia de precios de transferencia. 2. Identificar las insuficiencias actuales que tienen las Áreas de Fiscalización costarricense en materia de precios de transferencia. 3. Enumerar los instrumentos actuales utilizados por otros países para combatir la vinculación entre sociedades. 4. Determinar las ventajas que tendría el aplicar los instrumentos utilizados por otros países para el análisis de operaciones entre sociedades vinculadas en materia de precios de transferencia.

		<p style="text-align: center;">II Propuesta</p> <p>Diseñar los instrumentos necesarios para mejorar las actuaciones fiscalizadoras en materia de precios de transferencia.</p>	<ol style="list-style-type: none">1. Adaptar los instrumentos existentes en otros países en materia de precios de transferencia para mejorar la fiscalización de las operaciones vinculadas.2. Diseñar los instrumentos necesarios, para que los auditores costarricenses puedan realizar su trabajo en materia de precios de transferencia.3. Definir las necesidades de los auditores fiscales en materia de precios de transferencia para diseñar una solución.
--	--	---	--

1.3.4 Matriz de operacionalización de variables:

Variable	Definición Conceptual	Definición Operacional	Indicadores	Instrumentos de Recolección
Instrumentos	Objeto que sirve para un trabajo u operación. En sentido general es toda aquella escritura o documento.	Revisión de los expedientes determinativos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal Administrativo, durante los años 2000 al 2004, se comprobará los instrumentos y procedimientos utilizados por los auditores fiscales.	Número de expedientes resueltos por el Tribunal Fiscal Administrativo sobre empresas vinculadas durante el año 2000 al 2004	1. Hoja de observación de expedientes. 2. Cuestionario.
Precios de Transferencia	Permiten la traslación encubierta de beneficios de unas sociedades a otras. Y son aquellos que se utilizan y pactan entre sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancias que permiten a través de la fijación de precios de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas en su mayoría de las veces en países distintos.	Revisión de los expedientes determinativos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal Administrativo, durante los años 2000 al 2004, se comprobará los métodos utilizados.	Número de expedientes tramitados por el Tribunal Fiscal Administrativo sobre precios de transferencia durante el año 2000 al 2004.	1. Hoja de observación de expedientes.
Operaciones Vinculadas	Son aquellas transacciones que se trasladan beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios, bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieren notablemente de las que se darían en situaciones de independencia.	Revisión de los expedientes determinativos tributarios resueltos en el Tribunal Fiscal Administrativo, durante los años 2000 al 2004, se comprobará los métodos utilizados.	Número de expedientes resueltos por el Tribunal Fiscal Administrativo	1. Hoja de observación de expedientes.

Capítulo II

Marco Teórico

De acuerdo al tema de investigación, es importante definir de manera clara los siguientes conceptos:

Operaciones entre sujetos vinculados. Según Luisa Esteve Picado (1996):

Son todas aquellas operaciones realizadas entre sujetos especialmente relacionados, las cuales, generalmente tras el revestimiento jurídico-formal de contratos, u otra forma de negocio jurídico obligacional, en los que las contraprestaciones son desproporcionadas respecto a las que se pactarían en situación de independencia, suponen verdaderas traslaciones de beneficios (p.10).

Principio de Arm's Length. Según Hubert Hamaekers (1999).

Los precios acordados para las operaciones entre las entidades del grupo debieran ser para fines impositivos la resultante de los precios que habrían sido aplicados por empresas no asociadas en operaciones similares, según condiciones similares en el mercado abierto (p.93).

Precios de transferencia. Según Hubert Hamaekers (1999).

El monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización (p.2).

Acuerdos Anticipados de Precios (APA'S). Según Gustavo Ángel Terán Zacarías (2001).

Es un acuerdo que determina anticipadamente las operaciones controladas, así como criterios apropiados (es decir, métodos, comparables y ajustes apropiados a eso, suposiciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación del precio de transferencia para esas transacciones por un período determinado de tiempo. Los "Acuerdos Anticipados de Precios", son aquellos que se negocian entre el fisco y el contribuyente, de acuerdo a la OCDE, representan procedimientos administrativos que se pueden aplicar para reducir los desacuerdos por precios de transferencia (en operaciones celebradas con partes relacionadas) y ayudar a reducir las controversias entre los contribuyentes y sus administraciones fiscales de cada país miembro

de la OCDE y las diferentes administraciones fiscales de cada país donde se encuentre cada contribuyente (parte relacionada) (p.1).

La característica más sobresaliente del ordenamiento costarricense es la de no contar, sobre todo a nivel de la imposición sobre la renta, con normas que establezcan en forma expresa la potestad de la Administración de valorar las transacciones entre sociedades vinculadas según los precios de libre competencia.

La mayoría de la doctrina desarrollada por algunos autores (Rizzo, Salas, Torrealba), en torno al tema sobre la vinculación entre empresas y los llamados métodos de precios de transferencia, coinciden en cuanto, a que se deben de adoptar los principios contenidos en los dictados por la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 1995, con el fin de poder mantener un equilibrio entre la Administraciones Tributarias y los contribuyentes.

Sin embargo autores como Delgado (2002) analizan que algunos tribunales, principalmente los españoles, están en un error al indicar que los convenios de doble imposición, no deben entrar en el juego, ya que con la legalidad interna es suficiente y a juicio del autor el hecho de que los convenios de doble imposición se les pueda configurar como Tratados Internacionales, por si solos no atribuyen soberanía, o sea, que un convenio no permite gravar por el sólo hecho de mencionarse en su texto lo que la legislación interna de cada país no permite. Para otros (Torrealba, 2003; Salas, 2003) la existencia o no de la doble imposición, ya sea a nivel nacional o internacional, debe determinarse en función de la capacidad económica, que es la que configura el impuesto.

De las lecturas estudiadas sobre precios de transferencia se recomienda que se deben de analizar los siguientes métodos de acuerdo a los lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE):

1. El método de Costo más (Cost-Plus).
2. El método de reventa.
3. El método de reparto Transaccional de la utilidad.
4. El método de margen neto transaccional.

Para efectos del tema de investigación, en el presente trabajo se comparte la doctrina expuesta por un sector de los autores arriba indicados (Rizzo, Salas, Torrealba), quienes plantean la necesidad de determinar la existencia o no de una doble imposición de acuerdo con la capacidad económica y la realidad de las empresas, que consideramos es el elemento clave a tomar en consideración a la hora de determinar ajustes tributarios de esta naturaleza.

Asimismo, después de realizar el estudio de los planteamientos teóricos formulados por la doctrina, se puede determinar que los autores coinciden en la necesidad de que los países adopten el principio de arm' lenght, según la directrices fijadas por la OCDE, en razón de que las mismas constituyen una forma directa y confiable para determinar si los precios fijados en operaciones celebras entre partes vinculadas cumplen con el principio de libre competencia.

CAPITULO III

Marco Metodológico

3.1 Tipo de Investigación

El enfoque de esta investigación es cualitativo exploratorio, ya que se fundamenta en el esquema inductivo, según el cual no se busca generar preguntas de investigación ni hipótesis preconcebidas, sino más bien que éstas surjan a través del desarrollo del estudio, de esta forma, el alcance final es comprender el fenómeno de estudio planteado. Asimismo, la investigación resulta exploratoria en el tanto que el tema propuesto, si bien ha sido estudiado por varios autores, no se le ha dado el enfoque operacional e instrumental que se busca en el presente trabajo, y existen muy pocos instrumentos y leyes que ayuden a detectar cuando se está en presencia de precios de transferencia.

Adicionalmente la investigación se clasificará de acuerdo a su finalidad, a su alcance y a su profundidad.

De acuerdo a su finalidad esta investigación es aplicada, porque se pretende resolver un problema real y práctico de las Áreas de Fiscalización de la Administración Tributaria de Costa Rica.

3.2 Sujetos y Fuentes de información

3.2.1 Sujetos

Para el proyecto de investigación se tienen dos tipos de sujetos: los jefes y los auditores de las Áreas de Fiscalización del país. Se aplicará un cuestionario a todos los jefes y auditores de las Áreas de Fiscalización tributaria de Costa Rica, que en total son nueve y están ubicadas de la siguiente manera en el territorio nacional:

Zona	Números de Jefes por Zona	Numero de Auditores por Zona
Grandes Contribuyentes	1	30
San José	1	52
Alajuela	1	10
Heredia	1	10
Cartago	1	10
Puntarenas	1	6
Limón	1	6
Guanacaste	1	6
Zona Norte	1	6
Zona Sur	1	6

3.2.2 Fuentes de Información

Las fuentes primarias de información para este proyecto son los coordinadores y los auditores de las Áreas de Fiscalización, en el caso de los coordinadores y los auditores de las Administraciones Tributarias de Cartago, Zona Norte y Zona Sur se enviará el cuestionario de las doce preguntas vía correo electrónico, esto debido a la lejanía de las Administraciones, al resto de los coordinadores y auditores de las demás Administraciones Tributarias el cuestionario será aplicado de forma personal.

Se consultaron fuentes secundarias como: libros de textos que han escrito autores internacionales en relación a precios de transferencia entre empresas vinculadas, páginas web de Administraciones tributarias de otros países, revistas y expedientes administrativos resueltos por el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica.

3.3 Muestreo, justificación de criterios y explicación de su determinación

La muestra seleccionada es no probabilística, de sujetos tipo que reúnen determinadas características, en el presente trabajo, corresponden a los auditores fiscales y coordinadores de las Áreas de Fiscalización del país, quienes son los que enfrentan en su trabajo diario al estudio y análisis de empresas vinculadas, y que en consecuencia son los sujetos que reúnen el perfil necesario para conocer y determinar las necesidades de las áreas indicadas en materia operacional de precios de transferencia.

3.4 Instrumentos de recolección de datos

La información recopilada para el proyecto de investigación se obtendrá de la aplicación de manera personal, de un cuestionario de doce preguntas a los coordinadores y auditores de las Áreas de Fiscalización de la Administración de Grandes Contribuyentes, Administración de San José, Administración de Alajuela, Administración de Heredia, Administración de Cartago, Administración de Puntarenas, Administración de Limón, Administración de Guanacaste, Administración de Zona Norte y Administración de la Zona Sur.

Por otro lado se revisaron veinte fallos resueltos por el Tribunal Fiscal Administrativo, así como los expedientes que dieron origen al inicio de la actuación fiscalizadora (auditoria), mediante el formulario hoja de trabajo observación de expedientes (ver Anexo No 25).

3.5 Alcances y limitaciones

1. Ausencia de normativa específica que regule los procedimientos y los métodos a aplicar en los casos de vinculación de empresas en las que se utilizan mecanismos de evasión fiscal en perjuicio del fisco. En razón de que únicamente existe en la legislación costarricense dos normas generales, el artículo 8 y el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, normativa que se ha utilizado como fundamento legal para efectuar este tipo de ajustes, pero que por tratarse de artículos no específicos sobre el tema, dejan un vacío importante en lo referente a procedimientos y métodos a seguir por parte de las Áreas de Fiscalización de las Administraciones Tributarias costarricenses.

2. Necesidad de conocer y evaluar los instrumentos con los que cuentan actualmente las Áreas de Fiscalización costarricenses para efectuar la vinculación entre empresas residentes o extranjeras y para analizar la existencia de mecanismos de evasión fiscal utilizados en esa relación. Ello por cuanto no toda relación de vinculación debe verse como negativa, en razón de que más bien por la globalización de la economía y la realidad de las empresas actuales, la vinculación entre ellas es un hecho lógico y normal, ya que una decisión importante en la vida de las empresas es la de convertirse en empresas internacionales, o sea traspasar las fronteras nacionales con sus productos o servicios. El problema surge cuando se utiliza esta vinculación como una forma de erosionar las bases tributarias de las empresas en perjuicio del fisco, anteponiendo sociedades con fines específicos como por ejemplo (Holding, sociedades de prestación de servicios y compañías de Financiamiento etc). Por ello, es necesario conocer los instrumentos aplicados en otros países para detectar las vinculaciones y los mecanismos de evasión empleados, como ocurre por ejemplo en aquellos países como Estados Unidos, México, España en donde se ha implementado la presentación anual por parte del contribuyente de declaraciones informativas sobre las personas físicas o jurídicas relacionadas o vinculadas con su empresa, a partir de criterios de vinculación claramente definidos en la Ley.
3. Falta de un adecuado adiestramiento hacia los funcionarios de las diferentes Administraciones Tributarias costarricenses, que les permita conocer las bases teóricas y la experiencia de otros países, como herramienta indispensable al efectuar la revisión y el análisis de la relaciones de vinculación entre empresas.
4. Por otra parte es necesario realizar convenios de intercambio de información y convenios para evitar la doble imposición entre los países.

5. Asimismo creo que es importante rescatar de la Ley de Pacto Fiscal y Reforma Fiscal Estructural, que actualmente se encuentra en el Plenario Legislativo, el Título II que regula las operaciones entre vinculadas, con esta normativa las Áreas de Fiscalización costarricenses, tendrían los elementos legales para poder valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas directa o indirectamente del giro normal de sus operaciones.

ANEXOS

CUESTIONARIO

El siguiente cuestionario se va aplicar a todos los coordinadores y auditores de las Áreas de Fiscalización de las Administraciones Tributarias del país.

1. ¿Ha efectuado usted algún ajuste que involucre empresas relacionadas?

Sí

No

2. ¿Qué tipo de ajuste realizó?

Venta

Retenciones

Renta

3. ¿Involucró el o los ajustes efectuados, precios de transferencia entre dichas empresas?

Sí

No

4. ¿Conoce usted los métodos existentes regulados por la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), para efectuar ajustes por precios de transferencia?

Sí

No

5. ¿Ha empleado alguno de dichos métodos en la realización de sus trabajos de auditoría?

Sí

No

6. ¿ En caso afirmativo. ¿Cuál método ha utilizado?

El método de Costo más (Cost-Plus).

El método de reventa.

El método de reparto Transaccional de la utilidad.

El método de margen neto transaccional.

7. De los siguientes aspectos, cuáles considera que han sido las dificultades que usted ha tenido que enfrentar en los ajustes realizados entre empresas vinculadas:

Falta de Información.

Ausencia de Instrumentos necesarios para detectar la vinculación.

Falta de Capacitación.

Las horas asignadas por caso son insuficientes.

8. Existe algún instrumento (Formularios, Sistemas de cómputo, etc) implementado a nivel de su Administración Tributaria para detectar la vinculación entre los contribuyentes de su jurisdicción y los de las otras Administraciones o a nivel internacional.

Sí

No

9. En caso afirmativo que Instrumentos existen.

10. ¿Considera usted que las Áreas de Fiscalización tienen los instrumentos necesarios para el análisis de operaciones entre empresas vinculadas?

Sí

No

11. ¿Considera usted que lo indicado en el artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es normativa suficiente para regular las operaciones entre empresas vinculadas?

Sí

No

12. ¿La Administración Tributaria Costarricense emitió la directriz No 20-03, en relación a los métodos utilizados entre empresas vinculadas en materia de precios de transferencia. ¿Cree usted que dicha directriz es normativa suficiente para regular los llamados métodos de precios de transferencia entre empresas vinculadas?

Sí

No

**HOJA DE TRABAJO
OBSERVACION DE EXPEDIENTES**

Nombre del contribuyente: _____

Cédula Jurídica o Física: _____

Dirección: _____

Teléfono: _____

Administración a la cual pertenece: _____

Número de expediente: _____

Número de Resolución: _____

Tipo de
Contribuyente: _____

Gran contribuyente Gran empresa Regional Otros

1. Criterio utilizado para seleccionar al contribuyente para auditoria.

- Todos los contribuyentes clasificados como Grandes Contribuyentes Nacionales o como Grandes empresas Regionales podrán, cuando así lo defina y convenga a los intereses de la Administración, ser seleccionados para ser fiscalizados, corresponde a la Dirección General de Tributación emitir los criterios para la

clasificación de los contribuyentes dentro de las categorías de Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Regionales.

Que la información consignada en las declaraciones tributarias correspondientes a los distintos impuestos administrados por la Dirección General, registre valores diferentes a los detectados por medio de información interna o externa.

Que sus indicadores tributarios o financieros se desvíen significativamente de los indicadores promedio de la actividad económica en que se desempeñan.

Que generen saldos a favor en el impuesto sobre las ventas, durante tres o más meses consecutivos o alternos del período comprendido entre octubre de un año y setiembre del siguiente. También se podrá aplicar este criterio de selección en aquellos casos en que los créditos aplicados en la declaración de un mes determinado, representen un monto significativo en relación con el impuesto declarado.

Que gocen de beneficios fiscales amparados a contratos especiales (forestales, industriales, turísticos, de exportación y otros que se lleguen a dar).

Que hubieren incurrido en alguno de los siguientes incumplimientos a sus deberes tributarios:

1. Que hubieren omitido la presentación de alguna de las declaraciones impositivas o informativas, a que estuvieren obligados.
2. Que no hubieren atendido adecuadamente los requerimientos de información de trascendencia tributaria que se le hubieren formulado.

3. Que no hubieren practicado las retenciones que establecen las leyes impositivas o que las practicadas muestren diferencias con respecto a los valores detectados por la Administración Tributaria.
4. Que, previamente requerido para que presente las declaraciones tributarias que hubiere omitido, las presente igualando los ingresos que se le imputan con los costos y deducciones o cuando estos últimos superen aquellos.

Que no apliquen correctamente las tarifas de impuesto del cual sean sujetos pasivos, de acuerdo con las disposiciones legales de vigencia.

Que haya presentado declaración rectificativa mediante del cual se hubiese disminuido el impuesto o aumentado el saldo a favor, determinados en declaraciones anteriores.

Que hubiera tenido o que mantenga, operaciones económicas con las entidades no sujetas al impuesto sobre las utilidades establecidas en el inciso ch) del artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, No 7092 del 21 de abril de 1988.

Que pertenezca a sectores o actividades económicas que establezca la Dirección General de Tributación, mediante resolución publicada con antelación al inicio del Plan Anual de Fiscalización.

Que hubieren efectuado la revaluación de sus activos para el período 2000 del impuesto sobre las utilidades, utilizando métodos diferentes a los establecidos por la Dirección General de tributación.

Que estuvieren vinculados con sujetos pasivos que sean objeto de actuaciones fiscalizadoras. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

1. Una sociedad y sus socios.
2. Una sociedad y sus consejeros o administradores.
3. Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
4. Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades.
5. Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades.
6. Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.
7. Que los intereses y otros gastos financieros deducidos superen el 50% de la renta imponible. Este criterio no se aplicará a entidades financieras.
8. Que le hubieren sido practicadas liquidaciones previas como producto de actuaciones de comprobación abreviada o formal.

2. Tipo del ajuste efectuado.

Renta

Ventas

Retenciones

Dividendos

3. Monto en colones de los ajustes realizados en los siguientes impuestos.

Renta: _____

Ventas: _____

Retenciones: _____

Dividendos: _____

4. Método de precio de transferencia entre empresas vinculadas utilizado en el ajuste.

El método de Costo más (Cost-Plus).

El método de reventa.

El método de reparto Transaccional de la utilidad.

El método de margen neto transaccional.

5. Fundamento jurídico utilizado en los ajustes.

Leyes y reglamentos

Directrices

6. Artículos aplicados de la normativa.

7. Instrumentos utilizados por el auditor fiscal.

Formularios

Sistemas de Cómputo

otros

8. Se realizó regularización con fundamento en los Acuerdos Anticipados de Precios (APA'S).

Sí

No

9. En caso de regularización que Acuerdo Anticipado de precios (APA'S) se utilizó.

Referencias Bibliográficas

Albiñana, César (2000). Medidas para evitar la doble imposición Internacional. Guada Litografía.

Delgado, A (2002). Manual de fiscalidad internacional: España. Escuela de Hacienda Pública.

Delgado, A (2002). Fiscalidad Internacional Convenios de doble Imposición. Escuela de Hacienda Pública.

Esteve, M. (1996). Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribución encubiertas de beneficios. Valencia: Guada Litografía.

Orna, R (2003). Integración Económica y Fiscal. Madrid

Pérez, J. (1996). Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Barcelona: Guada Litografía.

Rizzo, G (2003). Integración Económica y Fiscal. Madrid

Rodríguez, J (2002) Una Revisión Global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España. Madrid

Salas, G. (2003). Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario. Valencia: Guada Litografía.

Torrealba, A. (2003). Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional. San José: Imprenta Nacional.