

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COSTA RICA, ANÁLISIS COMPARATIVO Y SU ACTUALIDAD JURÍDICA

Rodolfo E. Villalobos Rojas ¹

Resumen

Se realizó un análisis comparativo de las disposiciones que algunos países incluyendo a Costa Rica han desarrollado en el tema de precios de transferencia. El principal hallazgo consiste en determinar que las disposiciones en materia legal mantienen una estructura y un contenido muy similar entre ellas, tomando como modelo de referencia el marco jurídico instituido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Costa Rica por fin decide implementar legalmente precios de transferencia, enviando un proyecto de ley a la Asamblea Legislativa, procurando así ser capaz de insertar este vacío en el campo tributario, y evitar que las empresas vinculadas sigan beneficiándose de la evasión fiscal por falta de una legislación adecuada.

Descriptores

Precios de transferencia/ Precios de mercado

Abstract

Some countries including Costa Rica have developed in the subject of prices of transference a comparative analysis of the dispositions. The main finding consists in determining that the dispositions in legal matters maintain a structure and a very similar content among them, taking the legal framework as a reference model instituted by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). Costa Rica finally decides to legally implement prices of transference, sending a proyect of law to the Legislative Assembly thus, trying to be able to insert this emptiness in the tributary field, and to avoid that the companies involved continue benefiting from the fiscal evasion by lack of a suitable legislation.

Key Words

Tranfer pricing/ Arm's length

I. Introducción

La difícil situación financiera y la vorágine tributaria producto de la globalización y el deseo de inmersión en la competencia comercial internacional, ha llevado a nuestro

¹ Licenciado en Derecho. Candidato a Master en Derecho Empresarial en la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología. Correo electrónico: re.villalobos@gmail.com

país a tratar de ponerse al día en el cobro de impuestos que no se hacían por descuido, ignorancia o falta de interés.

El derecho tributario internacional es una herramienta normativa que sirve de guía al Estado, como una solución al deber de cobro y fiscalización efectiva, que le brinde los recursos necesarios para poder cumplir con los fines públicos consagrados en nuestra Constitución Política.

Dos actores son esenciales en esta problemática, el contribuyente que busca la maximización de sus beneficios, y por otro, el Estado que tiene la obligación de establecer sistemas eficientes que regulen toda actividad comercial susceptible de renta.

Los precios de transferencia resultan de vital importancia para la Administración Tributaria, producto de tan variadas y sofisticadas formas contables que buscan como fin eludir al Fisco.

El desarrollo en lo social, económico y sobre todo en el tecnológico, dan como resultado el nacimiento de diversas formas de asociación comercial que generan prácticas diversas como las denominadas transacciones vinculadas (nexos entre empresas), donde se establece un precio de transferencia acordado, que dan como resultado un beneficio para el grupo de empresas sin que se de una contraprestación a cambio.

La recurrencia en la práctica de los precios de transferencia entre empresas vinculadas y la incidencia en la política económica, dan como resultado su análisis y estudio para la aplicación de una normativa que se ajuste a derecho y justicia tributaria.

Las empresas multinacionales como se observa, van desarrollando estrategias que se dirigen a un objetivo claro, que es el de economizar impuestos a través de mecanismos tributarios de carácter internacional.

El gran incremento de las relaciones comerciales a nivel mundial, provocan que los precios de transferencia se encuentren dentro de los temas de mayor interés e importancia, por el impacto impositivo internacional y las consecuencias que ello conlleva a las compañías multinacionales.

II. Acercamiento teórico al concepto de precios de transferencia

En el comercio internacional y en lo relativo a bienes y servicios entre partes relacionadas, es decir compañías vinculadas, deben de empezar por respetar el principio que se conoce en inglés como “arm’s length”, cuya traducción es “brazo extendido” o “alcance del brazo”, ya que esos precios debieran ser los acordados como si entre las compañías que transan no hubiera relación alguna, teniendo como base operaciones en idénticas circunstancias. Es importante destacar que, tanto el “arm’s length” y los “precios de mercado” son conocidos como sinónimos en la tributación internacional.

Los precios que se establecen en el mercado en comparación con un precio de operación vinculada, se entienden como opuestos en términos económicos. Se ausentan las partes que tienen intereses contrapuestos y que puedan elegir el precio justo, es decir, con la libertad contractual que produce las negociaciones sin ningún tipo de restricciones.

El tipo de acuerdos que se producen entre compañías vinculadas, y a partir de precios de transferencia, no tendría importancia fiscal, si no fuera porque las bases imponibles se encuentran ubicadas en distintos países y porque además no responden a los mismos intereses.

Las compañías vinculadas están sujetas a intereses tributarios diferentes. Es decir, los precios de transferencia son aprovechados para incrementar las ganancias de las transacciones entre compañías que tengan relación, disminuyéndolas en aquella ubicación donde el impuesto sea superior. La mayores utilidades o pérdidas por consiguiente son de un mismo estado económico y financiero de tal suerte que, poco interesa la menor ganancia de una compañía de alta tributación si la subsidiaria ubicada en otro país pero con menores impuestos, la compensa con creces.

En este sentido, Otis (1993) define el precio de transferencia como: “la práctica de fijar el precio de los bienes y servicios que se transfieren entre varios países para los efectos de trasladar (junto con el bien o servicio) utilidades o pérdidas entre dos o más sociedades“.

Por su parte Cambarros (1988), manifiesta que son: “traslaciones de 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 serán acordadas en una situación de independencia“. (pág. 19)

Scalone (2000) manifiesta que “el precio de transferencia son los valores que las empresas fijan para la transferencia de activos físicos, intangibles o servicios a empresas vinculadas internacionalmente“.

En este sentido, hay normativa internacional que es importante mencionar en esta investigación, como por ejemplo la del Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) que en su artículo 9 de su reglamento establece que:

“Cuando: a) una empresa de un Estado participe directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado, o b) las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado y de una empresa del otro Estado, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes; los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir tales condiciones, y que de hecho no se ha producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y someterse a la imposición en consecuencia“. (1963)

De estas definiciones se desprende que en el tema de precios de transferencia lo que opera son movimientos internos estratégicos entre la casa matriz, conocida como “holding”, y sus filiales, creando las condiciones para declarar a conveniencia pérdidas o ganancias en sus operaciones impositivas en los países donde mejor convenga; teniendo como fin primordial que las utilidades totales del mismo grupo de interés económico, paguen la menor cantidad de impuestos de forma tal, que la mayor ganancia se encuentre donde se afecte menos su tasa impositiva.

La toma de decisiones por parte de la casa matriz, será entonces la de declarar mayores ganancias donde menor sea la carga tributaria y, en contraposición menores ganancias donde se hallen impuestos más altos.

Lo delicado de la evasión fiscal y lo que en materia tributaria esto significa, sumada la falta de voluntad política de nuestros gobernantes para corregir estos males, va a incidir sin duda alguna, directamente en aquellos países donde no se implementen los mecanismos legales pertinentes que ordenen jurídicamente las reglas del juego, provocando niveles mayores de pobreza y necesidad, además de una enorme calamidad para el progreso y desarrollo de sus economías.

III. Análisis de Derecho Comparado

Históricamente, en 1935 se da la primera referencia a partes vinculadas en los Estados Unidos de Norteamérica, dando como consecuencia la reglamentación que se implementó en la sección 482 del código del Impuesto a la Renta Interna de ese país, dándose como consecuencia la primera definición de precio normal de mercado.

Posteriormente la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), incorporó a su Convenio Modelo en 1963, la legislación que introduciría los lineamientos tendientes a regular el tema de partes vinculadas y precios de transferencia.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, emitió un informe en 1979 sobre precios de transferencia y compañías multinacionales, en el cual se sentaban las bases del principio del precio normal de mercado abierto, donde se determinó el valor de bienes y servicios entre empresas vinculadas; siendo ratificado con posterioridad en los años 1984 y 1995.

Como parte del desarrollo de los mercados internacionales y ante la dificultad para determinar los ingresos y los gastos de una empresa, así como la posible vinculación de éstas a grupos de interés económico, es que se empieza un estudio amplio y detallado en un contexto internacional.

Para determinar si los precios de transferencia responden a prácticas normales de mercado, es que la OCDE ha fijado las directivas que se refieren a distintos métodos para que sean puestos en ejecución, con el fin de verificar las transacciones internacionales realizadas por compañías vinculadas.

El método del precio no controlado comparable (“comparable uncontrolled price method”), es utilizado tanto para bienes como para servicios y compara los precios que se pactan en las transacciones entre partes relacionadas con los precios que se pactan en transacciones entre partes no vinculadas, siendo que se deben cumplir dos condiciones a su haber y una es que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas contratantes puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto, y la otra es que si existen dichas diferencias se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los trastornos que esas diferencias tienen sobre el precio.

El método del precio de reventa (“resale price method”), lo que compara es el porcentaje de utilidad bruta de la entidad controlada, con el porcentaje de utilidad bruta de las entidades independientes comparables. El precio obtenido se considera que es el de mercado, en el caso de la primera transferencia de bienes entre empresas asociadas.

Este método es el más apropiado para las operaciones de reventa de bienes porque el margen obtenido por una empresa vinculada es bastante simple de determinar.

En el método de costo adicionado o costo más margen (“cost plus”), se compara la utilidad bruta dividida por el costo de venta de la parte controlada con la utilidad bruta dividida por el costo de venta de las partes independientes. Es el método más apropiado para valorar los bienes tangibles, es menos dependiente de las características de los bienes y se basa principalmente en las funciones de las partes en las operaciones, y su desventaja es que resulta difícil la determinación de costos, pero más fácil de determinar en función de los objetivos empresariales.

Otro método es el de la división de beneficios o partición de utilidades (“profit split method”), que consiste en fijar la utilidad de operación global obtenida por las partes relacionadas en la proporción que hubiera sido determinada con partes independientes o entre éstas. La utilidad de la operación entre partes relacionadas se puede dividir en dos partes: la global, donde la utilidad combinada representa la utilidad global obtenida de las operaciones y, la residual donde la utilidad combinada representa el beneficio residual remanente después de la división de las utilidades que pueden ser fácilmente divididas entre las partes.

En cuanto al método del margen neto de la transacción (“transactional net margin method”), determina que en transacciones entre partes relacionadas la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, y con base en factores de rentabilidad tomando en consideración variables tales como: activos, rentas, costos o flujo de efectivo.

Se hace un análisis funcional de ambas empresas para establecer la comparabilidad y efectuar los ajustes necesarios. Una dificultad que presenta este método es que se requiere información acerca de transacciones no controladas que pueden no estar disponibles al momento en que se realizan transacciones controladas.

También se encuentran los métodos no específicos, donde se mantiene un grado de libertad suficiente como para utilizar procedimientos que no están descritos por la OCDE para pactar precios, siempre que estos se hubieran acordado entre partes independientes entre operaciones comparables.

En cuanto a los ajustes de los precios de transferencia la inspección del organismo fiscal de los ajustes sobre los bienes tangibles, se aplica sobre la cifra más importante que tiene el estado de resultados de cualquier compañía, es decir los ingresos por ventas.

Los precios de transferencia no solo se ajustan a los precios de venta, sino también incluyen ajustes por las transferencias de intangibles, por intereses o servicios prestados; de ahí que fueron concebidos diferentes métodos para corregir posibles conflictos.

Los ajustes correlativos o bilaterales lo que tratan de evitar es la doble imposición, pero la OCDE no establece un método específico para realizar ese ajuste.

Mientras que en el procedimiento amistoso, se establecen dos procedimientos para evitar los conflictos que surjan de la aplicación del convenio, como lo son el procedimiento de arbitraje, donde los conflictos que surjan en materia fiscal en los precios de transferencia, no afectan a un solo organismo tributario, sino a varias administraciones tributarias, lo que motiva la utilización de éste y, las comprobaciones simultáneas que se caracterizan porque dos o más Estados comparan y verifican al mismo tiempo e independientemente los aspectos fiscales de un contribuyente donde prevalezca un interés común y relacionado.

Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (“advance pricing agreements” -APA-), son acuerdos entre la administración y el contribuyente para aplicar una metodología de precios de transferencia respecto a determinadas operaciones entre el sujeto pasivo y una entidad vinculada.

En cuanto al tema de los puertos o refugios seguros (“safe harbours”) , nos dice García (1998), “un puerto seguro resulta de normas que se aplican a cierta clase de contribuyentes y que los libera de ciertas obligaciones impuestas por la ley impositiva sustituyéndolas por obligaciones más simples”.

Lo que la OCDE define para lo que es la “APA” y “safe harbour”, son los institutos que en materia de precios de transferencia se utilizan más por los países suscritos a la OCDE; implicando un compromiso de las partes con respecto a la APA, y una simplificación de métodos en el safe harbour.

Los acuerdos anticipados de precios (APA), se infiere a un acuerdo bilateral entre el Estado y el contribuyente, donde se establece un precio de mercado sobre transacciones de este último con compañías vinculadas, que implique una adecuación justa y razonable durante un tiempo establecido, y que no este sujeta a revisión,

cumplidos los recaudos preestablecidos, aceptando un valor no modificable, salvo que las condiciones que la originaron sean alteradas.

En EE.UU. los APA existen desde 1991, y en México desde 1996.

Una vez celebrado un APA, y durante su vigencia, la autoridad fiscal no inspecciona a la compañía sobre precios de transferencia y solo verifica el cumplimiento de los términos que han sido pactados entre el organismo recaudador y el contribuyente.

Los Puertos o refugios seguros son, la simplificación de un problema complejo a formas más sencillas y determinadas con anterioridad, los cuales agotados, evitan aplicar metodologías que se exigen de justificar ciertos hechos como por ejemplo considerar sujetos de revisión los precios de exportación de una compañía a otra vinculada, siempre y cuando fuesen inferior al 90% del precio normal de ventas en el mercado interno de los mismos bienes durante el mismo período y en las mismas condiciones a otra sociedad no vinculada.

Los precios de transferencia en México se establecen con algunas medidas escasas y precarias en 1991, con reglas específicas para la industria maquiladora desde 1995 y una importante reforma tributaria que incluye el tema de precios de transferencia en su legislación en los Artículos 64-A, 65 Ley de Impuesto sobre la Renta (“LIR”) en 1997, utilizando la escala de “Arm’s length” consecuente con OCDE.

México inicia y desarrolla el tratamiento fiscal sobre precios de transferencia por su cercanía con EE.UU. y su legislación de avanzada, además del enorme incremento en las transacciones comerciales producto de miles de compañías maquiladoras situadas en México cuyas casas matrices estaban en EE.UU.

La utilización de mano de obra y costos de fabricación barata, en países como México, originó en éste su industria maquiladora, comprendiéndose mejor aún, la presencia y el funcionamiento de los precios de transferencia.

El modelo más claro para el mejor entendimiento de los precios de transferencia son estas empresas extranjeras que se ubican en el país limítrofe, es decir al borde de la frontera, con el único fin de aprovechar las ventajas comparativas de costos entre una y otra nación, al punto de adecuar los distintos precios de transferencia entre casa matriz de EE.UU. y afiliada de México para que las utilidades quedarán en el país que fuera más conveniente económicamente, entre una y otra nación.

En la Argentina los precios de transferencia se introducen formalmente en la Ley 25063 con vigencia a partir del 31 de diciembre de 1998, con un tratamiento específico según los principios, guías y metodologías imperantes en el derecho comparado.

Las compañías vinculadas se encuentran dentro de los puntos sobresalientes de su legislación ya que explican claramente, que las empresas locales de capital extranjero con sociedades, personas o grupo de personas del exterior que participen directa o indirectamente en su capital, control o dirección y otros operaciones con sujetos del

exterior relacionados mediante otros criterios de vinculación, como podrían ser influencias funcionales, grado de acreencias, etc.

La ley alcanza a la totalidad de las transacciones celebradas entre empresas del país y a las personas o empresas del exterior vinculadas a aquellas.

El concepto de vinculación aplicable a éstos efectos está expresamente delineado en las normas aplicables y excede al tradicional concepto de vinculación por control, ya sea por propiedad del capital, de los derechos políticos o de la dirección de la empresa.

Se eliminó de la ley el tratamiento impositivo basado en los principios que regulan el aporte de capital y utilidad. La obligatoriedad de realizar ajustes a los precios de transferencia surge expresamente de la norma legal. El ámbito de aplicación de las obligaciones se extiende en ciertos casos, más allá de las transacciones entre empresas vinculadas, para alcanzar a operaciones con terceros no vinculados: operaciones de comercio exterior y con “tax Havens” (paraísos fiscales).

Argentina y su legislación obligan a obtener y mantener la documentación probatoria, y de presentar información a la autoridad bajo la modalidad de declaraciones juradas cada seis meses.

La legislación brasileña está vigente desde el 1 de enero de 1997, y aplica los conocidos refugios seguros (safe harbour), y que representan las regulaciones legales que tienden a simplificar la aplicación de otras medidas que serían mucho más complejas y de dificultosa aplicación, tanto para el Fisco como para los contribuyentes.

La excesiva y generalizada posibilidad de aplicar refugios seguros para los precios de transferencia, genera arbitrariedad en el sistema.

Las operaciones de exportación con personas vinculadas quedan sujetas a arbitraje solo cuando el precio promedio de venta de los bienes, servicios o derechos efectuados fuera inferior al 90% del precio promedio.

En el caso de las importaciones, los costos, gastos y otros cargos relativos a bienes, servicios y derechos que consten en los documentos de importación en las operaciones efectuadas con operaciones vinculadas, solamente serán deducibles para la determinación del lucro.

IV. Derecho en Costa Rica

Costa Rica no ha implementado una legislación que regule a las empresas vinculadas y a sus precios de transferencia en forma clara y oportuna, que nos permita tener la capacidad de controlar y asegurar tributos frescos que vengan a ser parte de su desarrollo. Parece que el 2006 va a ser clave y determinante, ya que se presentó a discusión en la corriente legislativa un proyecto de ley que incluye una propuesta de regulación en este tema tan importante.

Sin embargo, la Administración Tributaria no se ha cruzado de brazos y, basada en el Principio de Realidad Económica establece en el Código de Normas y procedimientos Tributarios (CNPT) la posibilidad de hurgar y realizar las investigaciones necesarias que puedan existir detrás de estos negocios.

En el artículo 8 del CNPT se establece que si en el hecho generador de un impuesto se menciona una figura que viene definida por otras ramas jurídicas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte y convenga a la tributación, entendiendo que el legislador tuvo en mente gravar una realidad diferente; generando como consecuencia lo que se denomina como el Principio de Realidad Económica, permitiendo visualizar las acciones pertinentes para gravar los precios de transferencia.

La Administración Tributaria está entonces ante la posibilidad de invocar este Principio, permitiéndole así realizar las investigaciones necesarias y efectivas que pudieran afectar la recaudación impositiva nacional.

La Dirección General de Tributación, emitió mediante la Directriz 20-2003 denominada “Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según el valor normal de mercado”, que los Precios de Transferencia son aplicables en nuestras fronteras basado en el Principio de Realidad Económica que se establece el artículo 8 del CNPT.

En apariencia todo esto suena muy bien, sin embargo existen vicios de inconstitucionalidad, ya que el numeral 121 Constitucional inciso 13, establece que la reserva de ley en Costa Rica está asignada específicamente a la Asamblea Legislativa, provocando como consecuencia que ésta será la única que en materia de impuestos impondrá los tributos, de tal forma que una directriz no podrá suplir la ausencia de ley, por estar en una situación inferior en la jerarquía de las normas.

Es así como se llega al Proyecto de Pacto Fiscal y Reforma Estructural presentado a nuestra Asamblea Legislativa, donde se intenta definir la normativa especial que establece los supuestos de vinculación, así como también el tratamiento para el tema de precios de transferencia entre empresas vinculadas y las metodologías para su aplicación en el artículo 79, corrigiendo de una vez por todas las aplicaciones erróneas que se han venido haciendo en este tema.

En una primera instancia se discutió y se aprobó en primer debate, para posteriormente hacer una consulta preceptiva a la Sala Constitucional, la cuál encontró vicios de nulidad en la aplicación del trámite, declarándola inconstitucional. Posteriormente se vuelve a presentar dicha ley para su nueva discusión y aprobación, y con respecto al tema de precios de transferencia bajo el artículo 80 sin modificación alguna a su contenido y, que hasta junio del 2006 no se ha entrado a ver en el plenario legislativo.

“Artículo 79.- Reglas de valoración: operaciones vinculadas

1.- La Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, directa o

indirectamente, cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en Costa Rica inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado, o bien, un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2.- *Se considerarán personas o entidades vinculadas, directa o indirectamente, en forma horizontal o vertical, las siguientes:*

- a)** *Una sociedad y sus socios.*
- b)** *Una sociedad y sus consejeros o administradores.*
- c)** *Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios por consanguinidad o afinidad, hasta por el tercer grado; consejeros o administradores.*
- d)** *Dos sociedades que reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades, de conformidad con las siguientes reglas:*
 - i.-** *Posea más del cincuenta por ciento (50%) de las acciones con derecho a voto en otra sociedad.*
 - ii.-** *Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del consejo de administración o junta directiva.*
 - iii.-** *Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de las acciones con derecho a voto.*
 - iv.-** *Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración o junta directiva.*
- e)** *Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.*

- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.*
- g) Una sociedad y los cónyuges o convivientes de hecho, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad, y hasta el tercer grado de consaguinidad o afinidad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de interés económico o grupo de sociedades definido en el inciso d) de este artículo.*
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente, al menos, en el veinticinco por ciento (25%) del capital social.*
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente, al menos, en el veinticinco por ciento (25%) del capital social.*
- j) Una sociedad residente en territorio costarricense y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio costarricense.*
- l) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra.*
- m) Se presumirán efectuadas con sociedades vinculadas, las transacciones efectuadas por una persona o entidad residente en territorio costarricense con otra persona o entidad ubicada en países o territorios de los calificados como paraísos fiscales, de conformidad con el artículo 5 de esta Ley.*

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento (5%) o al uno por ciento (1%), si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

3.- *Para la determinación del valor normal de mercado, la Administración Tributaria aplicará los siguientes métodos:*

a) *Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación.*

b) *Supletoriamente resultarán aplicables:*

i.- Precio de venta de bienes y servicios, calculado mediante el incremento del valor de adquisición o costo de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones

equiparables concertadas con personas o entidades independientes, o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector, en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

ii.- Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, reducido en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector, en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costos en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulte aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

4.- *La deducción de los gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada, estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

a) *Que sean exigibles en virtud de un contrato escrito celebrado con carácter previo, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos en realizar y que otorgue el derecho a utilizar los resultados de los mismos.*

b) *Que los criterios de distribución de los gastos soportados efectivamente por la entidad que efectúa la actividad de investigación y desarrollo se correspondan racionalmente con el contenido del derecho a utilizar los resultados del proyecto o proyectos por las entidades que realizan las contribuciones.*

5.- *La deducción de los gastos por concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas estará condicionada a que su importe se establezca con base en un contrato escrito, celebrado con carácter previo, por medio del cual se fijen los criterios de distribución de los gastos incurridos a tal efecto por la entidad que los presta. Dicho pacto o contrato deberá reunir los siguientes requisitos:*

a) *Especificará la naturaleza de los servicios por prestar.*

b) *Establecerá los métodos de distribución de los gastos, atendiendo a criterios de continuidad y racionalidad.*

6.- *Los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado.*

La propuesta también podrá referirse a los gastos a que se refieren los apartados 4 y 5.

La aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación, siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, la misma podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas.

La Administración Tributaria podrá establecer acuerdos con las Administraciones de otros Estados a los efectos de determinar el valor normal de mercado.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas, una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas”

V. Conclusiones y Recomendaciones

El tema de los precios de transferencia en nuestro país se encuentra en este momento amparado al principio de realidad económica estipulado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, generando al menos algún tipo de seguridad en materia impositiva por medio de la Dirección General de Tributación; sin embargo ésta norma se torna inconstitucional ya que el artículo 5 del CNPT en consonancia con el artículo 105 y 121 inciso 13 Constitucional, establecen de forma clara y transparente que es materia privativa de ley.

Las prácticas irregulares y recurrentes que en materia de evasión fiscal aplican algunas empresas vinculadas, hacen necesario la pronta decisión política de crear y desarrollar leyes consecuentes que armonicen con la evolución de las distintas doctrinas internacionales.

El proyecto de Ley de Pacto Fiscal y Reforma Estructural establece los supuestos de enlace entre empresas vinculadas, así como los métodos y procedimientos a tratar para los precios de transferencia y su respectiva aplicación; provocando la enmienda en la incorrecta utilización que hasta hoy se ha hecho.

La actual situación normativa en nuestro país permite establecer las siguientes recomendaciones:

- Emitir los procedimientos en cuanto a los controles tributarios que tiendan a identificar los evasores, mediante la aplicación de los principios tales como Realidad Económica y Generalidad, estableciéndose que la recaudación no sea el único fin seguido para realizar el análisis de las empresas, sino el de aplicar los procedimientos observando los principios de la Tributación y aplicarlos aún cuando resulten en una menor recaudación fiscal, en cuyo caso se estaría logrando una mejor justicia tributaria.
- La Dirección General de Tributación mediante su departamento de Registro Único de Contribuyentes está solicitando información que al parecer no está siendo bien utilizada, como por ejemplo el acta constitutiva y personerías actualizadas que permitirían identificar los miembros que participan como accionistas o como directores de una entidad jurídica. Con esta información se podría generar una base de datos con los poderes de aquellos que fungen como representantes, siendo que esta información debería ser actualizada cada vez que exista un movimiento en el libro de accionistas de las empresas. Esta información permitiría conocer con mayor certeza los grupos de interés económico integrados por personas física o jurídicas.
- Producir un programa (software) capaz de crear un mapa de coincidencias de los accionistas y representantes legales de todas las empresas que se encuentren en el Registro Único de Contribuyentes. Este es un buen parámetro para guiar al programa anual de auditorías tributarias con aplicación del principio de realidad económica.
- Adoptar y ejecutar procedimientos de control, probados en otros países o en la misma OCDE, que permitan el intercambio de información para conocer el precio y costo de los bienes que son transados en el exterior y que forman parte de estos entramados económicos internacionales, cuyo propósito no es claro a simple vista, y que solamente se puede conocer mediante un estudio cuidadoso y detallado, con la consiguiente aplicación de principios como el de Realidad Económica en el ámbito internacional.
- Invertir en una mayor infraestructura que haga posible la información de las empresas y sus transacciones internacionales, para poder aplicar las disposiciones en materia de precios de transferencia y, para el mejor desempeño de la Administración Tributaria

- Bajo la perspectiva de un avance sustancial en materia tributaria se requiere de la urgencia por medio de la Asamblea Legislativa y sus diputados, de asentar un marco jurídico acorde con la realidad nacional e internacional, que rime con el buen desenvolvimiento de los negocios en ésta materia a nivel mundial.

VI. Bibliografía

Libros Consultados

Camberros, V. (1988) *Régimen Tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas*. Madrid. Editorial Trotta.

García, J. (1998) *Precios de transferencia, un desafío para el sistema tributario argentino*. Tucuman. Sexto Congreso Tributario.

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

Riveiro, R. (2001) *Principios fiscales, aspectos tributarios y societarios*. Buenos Aires. Editorial Integra Internacional.

Scalone, E. (2000) *Precios de transferencia, situación actual en Argentina*. Buenos Aires. Editorial Integra Internacional.

Normativa

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Recuperado el 02 de mayo de 2006, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Constitución Política de la República de Costa Rica, Recuperado el 02 de mayo de 2006, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Constitución Política de la República de Costa Rica, Recuperado el 02 de mayo de 2006, de <http://www.pgr.go.cr/scij/>

Directriz interpretativa 20-2003, de la Dirección General de Tributación

Reglamento de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. 1963

Proyecto de ley

Proyecto de ley de pacto fiscal y reforma estructural, Recuperado el 05 de mayo de 2006, de www.asamblea.go.cr/proyecto/exp_15500.htm