



Centro de Información Jurídica en Línea



Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo

(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: PRECIOS DE TRANSFERENCIA

SUMARIO:

1) DOCTRINA

a) Concepto

b) Características

- i) Vinculación Económica de las Partes Contratantes**
- ii) Tratamiento jurídico-económico desigual a las partes contratantes desde el punto de vista tributario o monetario**
- iii) Los contratantes tienen cierta posibilidad económica de control sobre los precios**
- iv) El uso de los precios de transferencia permite a los contratantes la obtención de una ventaja económica antijurídica**

c) Partes Relacionadas

d) Prácticas Lícitas e ilícitas de los Precios de Transferencia

e) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

- i) Definición**
- ii) Objetivos**

f) Situación de Costa Rica

- i) Interpretación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**
- ii) Directriz Interpretativa No. 20-03, la Dirección General de Tributación**



Centro de Información Jurídica en Línea



iii) Informe de la Comisión de los Ex Ministros de Hacienda

Resumen: se presenta primeramente la definición de precio de transferencia, sus características, cuales pueden ser sus practicas licitas e ilícitas, la situación en Costa Rica donde se realiza una interpretación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

DESARROLLO

1) DOCTRINA

a) Concepto

“Precio de transferencia “es el precio al que se intercambia un bien entre una división de una empresa y otra”. De acuerdo con esta definición que se utiliza en microeconomía, los precios de transferencia existen debido a la necesidad de descentralizar que tiene la gran empresa.”¹

“Los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria de manera que permita maximizar el rendimiento de la inversión del grupo. En tal definición coincide la doctrina: “Precio de transferencia es 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 y pérdidas entre dos o más sociedades” (tomado de OTIS RODNER, James. La inversión internacional en países en desarrollo. Editorial Arte. 1993, pág. 265)”.²

b) Características

i) Vinculación Económica de las Partes Contratantes

“La vinculación económica (y con mucho más razón, la vinculación jurídica) le impone un destino común a las empresas vinculadas: las convierte en simples unidades económicas de una empresa mayor: el Grupo de empresas. Esto es, la contraposición de intereses que según la teoría general de las obligaciones existe en una relación



Centro de Información Jurídica en Línea



bilateral onerosa, desaparece en las transferencias entre empresas vinculadas, aunque su forma se conserve."³

ii) Tratamiento jurídico-económico desigual a las partes contratantes desde el punto de vista tributario o monetario

"Las desigualdades de tratamiento pueden deberse básicamente a dos razones. Puede ser que las empresas se localicen en jurisdicciones distintas donde las leyes que las regulen sean diferentes o, aunque las empresas se encuentren bajo la misma jurisdicción, se encuentran en situaciones jurídicas desiguales (por ejemplo, distintos presupuestos de hecho para la aplicación de una norma)."⁴

iii) Los contratantes tienen cierta posibilidad económica de control sobre los precios

"Es en la sobre o subvaloración de los bienes y servicios transados, donde radica la posibilidad de transferir ingresos, gastos o costos con el fin de maximizar los beneficios del grupo.

(...)

Cuando un mercado es "perfecto" el precio es determinado por la interacción de la multiplicidad de productores y compradores, quines poseen un amplio conocimiento de ellos. Cuando el número de productores o consumidores es pequeño, o cuando existen dificultades de comunicación entre ellos o distorsiones en los costos de producción, el mercado es imperfecto y es posible la existencia de distintos precios para un mismo producto. Por esa razón, en un mercado imperfecto el precio no es unívoco, y, por lo tanto, es posible -económicamente- algún grado de discrecionalidad de las partes a la hora de asignarlo."⁵

iv) El uso de los precios de transferencia permite a los contratantes la obtención de una ventaja económica antijurídica

"La característica apuntada no es otra cosa que el fin perseguido por las partes (y el Grupo) al instaurar un esquema ilícito de precios de transferencia: evitar o evadir tributos o controles de cambios. Esta característica contiene entonces un elemento de intencionalidad que resulta imprescindible en la caracterización de esquemas ilícitos de precios de transferencia."⁶

c) Partes Relacionadas



Centro de Información Jurídica en Línea



"... entendiendo como partes relacionadas aquellas que son accionistas o quienes de forma indirecta mantienen el control en la operación y en el desarrollo de la empresa. Por lo tanto, para definir el concepto de partes relacionadas podemos entender tanto el interés directo como es detentar acciones o cualquier otra forma de participación en el capital de una persona moral, como el interés indirecto que implica un interés económico y de control en la toma de decisiones de una parte conceptualizada como parte relacionada.

(...)

Por lo tanto, debe existir independencia entre las partes relacionadas para la fijación de precios tratando de obtener las ventajas competitivas que en el mercado ofrece al momento de la realización de la operación."⁷

d) Prácticas Lícitas e ilícitas de los Precios de Transferencia

"En el caso de las prácticas lícitas, el fin perseguido es el aumento de la eficiencia de la empresa. Como se vio líneas arriba, esto se logra mediante la organización de la empresa en divisiones que contratan entre sí. Cuando la práctica es lícita, dichas transacciones, aunque intraempresariales, en nada se distinguen de aquéllas hechas con terceros no vinculados a la empresa.

Por el contrario, en el caso de las prácticas ilícitas, el fin perseguido implica una redistribución de los ingresos y gastos (o costo) empresariales. Ya sea que dichos ingresos o costos sean concentrados o diluidos, el fin perseguido es eludir o evadir obligaciones tributarias o limitaciones a la libertad de contrato impuestas por motivos de orden público económico."⁸

e) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

i) Definición

"Es una organización en donde los gobiernos trabajan de manera conjunta para responder a los retos económicos, sociales y ambientales producto de la interdependencia y la globalización.

Se ha convertido en una fuente de información comparativa, de análisis y de previsiones, que permiten a los países fortalecer la cooperación multilateral."⁹



Centro de Información Jurídica en Línea



ii) Objetivos

“Así, los sistemas fiscales vigentes en todo el mundo que hacen efectiva la política económica son tan variados como las naciones que los desarrollan, por lo que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en un intento por resolver los conflictos de la doble tributación internacional y la evasión fiscal, decretó que los grandes grupos multinacionales deben ser vistos en cada una de sus partes como empresas separadas, a fin de que las administraciones fiscales de las jurisdicciones involucradas adopten el principio de la fuente respecto a las operaciones realizadas entre compañías relacionadas, para lo cual el país del origen de la renta, tendrá derecho primario de gravarla.

(...)

En ese sentido, la citada OCDE emite las directrices, que permiten verificar que los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad fijados, y en su caso, negociados por las empresas en comento, son pactados a valores de mercado.”¹⁰

“La OCDE ha sistematizado en sus Lineamientos (Guidelines) de 1995 los principios que deben regir el tratamiento de los precios de transferencia entre sociedades pertenecientes a un grupo económico transnacional, basándose en el principio de arm’s length o libre competencia, es decir, el principio de valoración de las transacciones al valor que pactarían partes independientes. Así, si un país permite el traslado de beneficios a una sociedad residente en éste sin que dichos beneficios se correspondan con las funciones económicas reales que realice la sociedad en el contexto del grupo, podría estar propiciando la competencia fiscal nociva respecto de países en que sí se desarrollan dichas funciones económicas. Igualmente, la aceptación de ciertos acuerdos de precios, como el de la aplicación del sistema cost-plus -costo más un porcentaje fijo-, impide la aplicación del principio del valor de mercado pues el ajuste es negociable o calculado sobre bases restrictivas. El riesgo se hace mayor cuando el tratamiento acordado a un determinado contribuyente no es transparente ni se garantiza la igualdad de trato respecto de los demás. De la misma manera, el uso inapropiado de consultas vinculantes u otros acuerdos con la Administración sobre precios de transferencia, en que el tratamiento no se basa en un completo y detallado examen de los hechos y circunstancias sino que busca garantizar al contribuyente completa certeza de su tratamiento tributario mediante la determinación directa de los precios de transferencia y no, como establecen las guías OCDE, mediante la fijación de la adecuada



Centro de Información Jurídica en Línea



metodología de fijación de los precios de transferencia, constituye otro indicio de práctica nociva. Tales distorsiones pueden ocurrir también si se ignora la recomendación contra los “refugios seguros” (safe harbours) contenida en el punto 4.123 de los Lineamientos y se utiliza la discrecionalidad administrativa para fijar precios y márgenes que constituyan refugios seguros.”¹¹

f) Situación de Costa Rica

i) Interpretación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

“La situación costarricense puede considerarse de notable atraso en cuanto a estas recomendaciones. La característica más saliente del ordenamiento costarricense es la de no contar, sobre todo a nivel de la imposición sobre la renta, de normas que establezcan en forma expresa la potestad de la Administración de valorar las transacciones entre sociedades vinculadas según precios de libre concurrencia.

La única herramienta a disposición para la aplicación de ajustes por precios de transferencia podría intentar encontrarse en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Éste dispone que:

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

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

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

Este artículo es prácticamente una reproducción literal del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), preparado por los juristas sudamericanos C.M. GIULIANI FONROUGE, R. GOMES DE SOUSA y R. VALDES COSTA. A su vez, los



Centro de Información Jurídica en Línea



autores del Modelo recogieron el criterio de la interpretación económica introducido originariamente en el N. 4 de la Ordenanza Tributaria Alemana (RAO) de 1919 con base en los trabajos de ENNO BECKER, según cual "se debía hacer prevalecer en la interpretación de los conceptos utilizados por el Derecho impositivo la finalidad de la disposición impositiva y su significación económica, por encima de su significación en el Derecho civil- hasta el punto de afirmar la irrelevancia de las formas jurídico-civiles en el Derecho impositivo..."

(...)

Conviene plantearnos en qué medida éste constituye título legal habilitante suficiente para que la Administración Tributaria pueda suplir la carencia de legislación específica en torno a mecanismos correctores de los precios de transferencia y de la repartición oculta de beneficios. En ese sentido, poca duda cabe de que este criterio constituye un buen mecanismo para el desconocimiento de contratos ficticios o simulados entre compañías vinculadas, a través de un análisis directo de los hechos de cada caso en particular y ése ha sido, precisamente, el enfoque que habitualmente ha asumido la Administración Tributaria. Por esta razón, no profundizaremos sobre este punto que nos parece suficientemente pacífico. En cambio, sí me parece de interés analizar el tema respecto de los mecanismos del ajuste a precio de mercado entre partes independientes.

Una manera de enfocar este problema es entender que el criterio de la realidad económica implica un tipo de remedio de naturaleza distinta a la de una norma de ajuste a precios de mercado. Así, podría sostenerse que el criterio de la realidad económica, previsto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permite a la Administración prescindir de aquellos contratos que son simulados, que esconden un acuerdo diferente del que de su letra deriva. En cambio, en el caso de sociedades con algún grado importante de vinculación, lo normal es que los acuerdos existan. Es decir, la realidad es que los acuerdos existen, por lo que el criterio de la realidad económica exigiría reconocer esa realidad, no desconocerla aplicando un precio no pactado. Es decir, el remedio no es aplicar 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-, sino crear la ficción de que el precio pactado fue uno distinto del real. Así lo expone V. COMBARROS, citando la doctrina del Tribunal Fiscal alemán (Bundesfinanzhof):



Centro de Información Jurídica en Línea



"...la imposición tanto de la sociedad como de los socios debe producirse como si hubiera tenido lugar un cambio de prestaciones a precios proporcionados y al mismo tiempo un reparto de beneficios descubierto..."

"...la ficción...consistiría en valorar las operaciones como si se hubieran realizado entre sociedades independientes, cuando el hecho es que esta última circunstancia no concurre en el caso de las operaciones vinculadas..."

(...)

Pues bien, la Dirección General de Tributación, ante la ausencia de normas expresas en el ordenamiento tributario, ha intentado fundamentar la aplicación del enfoque de ajustes de precios de transferencia a través de una reinterpretación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de acuerdo con la cual el criterio de realidad económica también es aplicable a la valoración económica real de las transacciones. Así, cuando el mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad. En consecuencia, la Administración tiene facultades para restablecer dicha identidad mediante los ajustes oportunos."¹²

ii) Directriz Interpretativa No. 20-03, la Dirección General de Tributación

"De este modo, en la reciente Directriz Interpretativa No. 20-03, la Dirección General de Tributación adopta este último enfoque. Reconociendo que si bien en nuestro ordenamiento no existe una normativa específica sobre precios de transferencia, esta Directriz encuentra asidero para que la Administración proceda a los ajustes respectivos en el artículo 8 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Así, sostiene que dicho artículo concede facultades a la Administración Tributaria "para crear la ficción de que el precio pactado fue distinto del real, en aquellos casos en que las condiciones establecidas o impuestas entre las empresas asociadas, en sus relaciones comerciales o financieras, difieren de las que se habrían establecido entre empresas independientes." Asimismo, abandona decididamente el enfoque del desconocimiento de estas transacciones al afirmar que "en el caso



Centro de Información Jurídica en Línea



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 realidad económica exige reconocer la realidad económica de la operación, pues ésta es la que efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican por el fenómeno de la vinculación...En consecuencia, la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, al valor de mercado entre partes independientes, tiene como fundamento 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." A mayor abundamiento, agrega la Directriz que "Cuando el mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio son en general coincidentes. En particulares condiciones, sin embargo, esa coincidencia se rompe, como puede suceder cuando las partes no son independientes, sino que son vinculadas, provocando que el valor económico real y el precio pactado abandonen su relación de identidad." Todo para llegar a la Conclusión: "La Administración Tributaria podrá valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. La empresa o parte relacionada podrá efectuar el ajuste correspondiente, una vez que la Administración Tributaria determine un nuevo precio a la entidad intervenida."

Más allá de esta cuestión jurídica, la Dirección General de Tributación ha realizado esfuerzos para capacitar a sus funcionarios en esta materia, así como para aclarar el contenido que debe tener una futura reforma legislativa. En el año 2001, mediante acuerdo de cooperación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (AEAT) y financiamiento del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), desarrolló una consultoría técnica a cargo de la funcionaria de inspección española S. LOPEZ RIBAS, cuyos resultados se recogen en el correspondiente informe de cumplimiento. La asistencia tuvo dos objetivos: por una parte, la "capacitación de 44 funcionarios de la Dirección General de Tributación, para familiarizarlos con los principales aspectos tributarios en materia de precios de transferencia en un contexto de economía globalizada facilitándose, a través de la experiencia de otros países y de las recomendaciones de los organismos multilaterales, herramientas prácticas y conceptuales para desarrollar su propia normativa y



Centro de Información Jurídica en Línea



efectuar inspecciones en dicha materia"; por otra parte, la "elaboración de un informe que contenga las recomendaciones sobre los principales aspectos que debería atender una política tributaria sobre precios de transferencia de acuerdo con las directrices emanadas de organismos internacionales". Las recomendaciones abarcan temas tales como: los principios de fiscalidad internacional afectados; los aspectos fundamentales que debe resolver la legislación tributaria, la aplicación del principio de libre concurrencia, los acuerdos previos sobre precios de transparencia y la relación entre precios de transferencia y competencia fiscal nociva. En cuanto a esto último el Informe termina recordándonos sobre el reporte de 1998 de la OCDE que "entre las 19 recomendaciones relativas a leyes y prácticas nacionales que formula el Informe 98 para contrarrestar las prácticas fiscales nocivas, existe una relativa a los precios de transferencia en la que propone a los países que "se acaten a los principios establecidos en las Directrices de la OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia y así se abstengan de aplicar reglas sobre precios de transferencia de una manera que constituya competencia fiscal nociva".¹³

NOTA: Este autor (Adrián Torrealba Navas) al mencionar el Informe de la Comisión de los Ex Ministros de Hacienda se refiere al documento denominado Agenda de Transformación Fiscal para el Desarrollo, entregado al ExPresidente Miguel Ángel Rodríguez el 4 de abril del 2002, acompañado por la presentación a la Asamblea Legislativa, el 10 de abril del 2001, del Proyecto de Ordenamiento Fiscal, N° 14664 el cual según este autor traduce en normas las recomendaciones planteadas en el mencionado informe.

iii) Informe de la Comisión de los Ex Ministros de Hacienda

"En el Informe de la Comisión de los Ex Ministros de Hacienda se establece claramente que el impuesto de sociedades "debe incluir una normativa que regule los ajustes por precios de transferencia entre compañías." En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, se argumenta que "El impuesto de sociedades debe estructurarse para enfrentar adecuadamente el fenómeno de los grupos económicos y de las empresas transnacionales. Ello implica el conocimiento de la deducibilidad de los pagos por servicios y otros conceptos entre empresas vinculadas (como los intangibles), con normas sobre precios de transferencia y la posibilidad de realizar acuerdos previos sobre



Centro de Información Jurídica en Línea



precios de transferencia con la Administración Tributaria. Asimismo, implica la admisibilidad de los prorrateos de gastos incurridos en beneficio de las subsidiarias de transnacionales, así como claridad en cuanto al régimen probatorio de la existencia de los servicios y los otros conceptos. En ese sentido, el proyecto presenta como importante avance en relación con el régimen actual la introducción de un régimen tributario para las sociedades vinculadas que abarque el tema de los ajustes por precios de transferencia, incluyendo la de acuerdos previos con la Administración sobre la materia, la regulación del régimen probatorio de las relaciones intragrupo, con base en los modelos desarrollados por la OCDE".¹⁴

FUENTES CITADAS

- 1 BLAIR citado por SOLERGIBERT (Jorge), Precios de Transferencia: Esquemas Ilícitos en el Derecho Público. San José, Tesis para optar al grado de Licenciado en Derecho de la Universidad de Costa Rica, 1990, p. 3. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 2097).
- 2 SOTELDO SILVA citada por CHAVES CORRALES (Pedro), La Valoración Económica de los Activos de Propiedad Intelectual. Revista de Ciencias Jurídicas, San José, N° 105, setiembre-diciembre de 2004, p.66. (Localizada en la Biblioteca de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, signatura 340-R).
- 3 SOLERGIBERT (Jorge), op. cit. p. 46.
- 4 Ibídem. PP 46-47.
- 5 Ibídem. PP 47-48.
- 6 Ibídem. P 49.
- 7 BETTINGER BARRIOS (Gilbet), [en línea], *Precios de Transferencia en Materia Tributaria*, México, Recuperado el 27 de marzo de 2006 de :
<http://www.bibliojuridica.org/libros/1/337/6.pdf>
- 8 SOLERGIBERT (Jorge), op. cit. p.4.
- 9 ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, [en línea], Información General, México, Recuperado el 27 de marzo de 2006 de: <http://www.funcionpublica.gob.mx/ocde/quehace.html>
- 10 Transfer Pricing Services, S.C., [en línea], *Precios de Transferencia*, México, recuperado el 27 de marzo de 2006 de: www.precios-detransferencia.com.mx
- 11 TORREALBA NAVAS (Adrián), [en línea], Reforma Tributaria y Fiscalidad Internacional: El caso de Costa Rica, Costa Rica. Recuperado el 27 de marzo de 2006 de:
www.flacso.or.cr/fileadmin/documentos/FLACSO/adrian1.doc
- 12 Ibídem.
- 13 Ibídem.
- 14 Ibídem.