

**Universidad para la Cooperación Internacional
(UCI)**

**Los Precios de Transferencia y su necesaria aplicación en Costa Rica al amparo
de nuevas regulaciones nacionales**

Silvia Carolina Chavarría Flores

**Proyecto final de graduación presentado como requisito parcial para optar por el
título de Máster en Asesoría Fiscal**

**San José, Costa Rica
Setiembre, 2018**

Hoja de Aprobación

Universidad para la Cooperación Internacional
(UCI)

Este trabajo final de Graduación fue aprobado por la Universidad como requisito parcial para optar al grado de Máster en Asesoría Fiscal

Lic. Carlos M D´Arrigo

PROFESOR TUTOR

MAF. Paola Barrantes Gómez

LECTOR No. 1

Dr. Bernardo López González

LECTOR No. 2

Licda. Silvia Carolina Chavarría Flores

SUSTENTANTE

Dedicatoria

A Dios, quien me dio la hermosa oportunidad de vivir esta vida que no cambiaría por nada. Me ha enseñado que el paso por este mundo no siempre es fácil, pero que la recompensa de los esfuerzos siempre es gratificante y la mejor, el aprendizaje es lo más importante de todo. Las pruebas que he tenido que enfrentar, a mis cortos 29 años, las he vencido de la mano de Él, al final del camino siempre me ha demostrado que esas pruebas no eran más que bendiciones disfrazadas. Gracias a Dios por tanto y por hacer de mi viaje en la Tierra el más lindo que pudiese imaginar.

A mis padres, que después de Dios son lo más grande e importante que tengo. Gracias por la semilla de superación que han sembrado en mí, por estar siempre ahí, apoyándome, confiando en mis capacidades y respaldando mis decisiones. Esto es por y para ustedes, a quienes les debo todo lo que soy y lo que sé.

Gracias por ser el mejor ejemplo de vida para mí.

Reconocimientos

La realización de esta investigación de Tesina, como Trabajo Final de Graduación (TFG) de la Maestría en Asesoría Fiscal, fue posible, en primer lugar, gracias a la cooperación brindada por parte del Profesor Don Carlos D'Arrigo, a quien por primera vez le escuché hablar sobre el tema de Precios de Transferencia, y a quien ahora, años más tarde, le agradezco que haya podido guiar mi Trabajo Final de Graduación como Tutor. Muchas gracias Don Carlos por su apoyo, criterio, aliento y comprensión en este proceso.

Gracias a Don Bernardo Lopez, Decano de la Universidad para la Cooperación Internacional, quien sin dudarlo confió en el tema propuesto de TFG que expuse sobre Precios de Transferencia, por ser de interés nacional e internacional y estar en boga hoy en día. Aunado a esto, le agradezco el haberme asignado como profesor tutor a Don Carlos, quien sin duda era la persona correcta para que me pudiera guiar en el tema y darme todo su apoyo incondicional.

Cabe agradecer también a los expertos de la firma de Facio y Cañas, con quienes he recibido varias capacitaciones sobre este tema y que me han orientado de manera importante sobre las pronunciaciones de la Administración y lo que acontece a nivel nacional e internacional.

Por último y no menos importante, agradezco a mis padres, familiares en general y amigos, quienes siempre estuvieron ahí para darme una palabra de aliento a pesar de que no fue fácil tomar el tiempo de culminar este proyecto, entre trabajo, viajes de negocios y hospitales. Gracias por estar ahí y ser el mejor apoyo y comprenderme siempre.

Silvia Carolina Chavarría Flores.

Índice de Contenidos

Hoja de Aprobación	ii
Dedicatoria	iii
Reconocimientos	iv
Índice de Contenidos	v
Índice de Abreviaturas	vii
Resumen Ejecutivo	viii
1. Capítulo I: Introducción	10
1.1 Antecedentes.....	10
1.2 Problemática u oportunidad	12
1.3 Justificación del Proyecto	13
1.4 Objetivo General.....	14
1.5 Objetivos Específicos	14
2. Capítulo II: Marco Teórico.....	15
2.1 Marco Referencial.....	15
2.2 Teoría de la temática a estudiar.....	16
2.2.1 Conceptos de precios de transferencia.....	16
2.2.2 Historia de los Precios de Transferencia.....	18
2.2.3 ¿Qué es la OCDE?.....	18
2.2.4 Principio de Libre Competencia, Libre Concurrencia o Arm's Length	22
2.2.5 Métodos de Precios de Transferencia.....	23
2.2.6 Actualidad Mundial	25
2.2.7 Precios de Transferencia en Latinoamérica.....	26
2.2.8 Realidad costarricense	27
2.2.9 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).....	31
3. Capítulo III: Marco Metodológico	40
3.1 Fuentes de Información	40
3.1.1 Fuentes secundarias	40
3.2 Investigación documental	40
3.2.1 Fuentes de información bibliográfica	41
3.2.2 Fuentes de información de Internet	41
3.3 Investigación Teórica.....	42
3.4 Métodos de investigación	42

4. Capítulo IV: Desarrollo.....	44
5. Capítulo V: Conclusiones.....	53
6. Capítulo VI: Recomendaciones.....	57
7. Capítulo VII: Bibliografía	61
8. Capítulo VIII: Anexos	63

Índice de Abreviaturas

Abreviatura	Término completo
APA	Acuerdos de Precios Anticipado
AT	Administraciones Tributarias
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDI	Convenios de Doble Imposición
CNPT	Código de Normas y Procedimientos Tributarios
DGT	Dirección General de Tributación
G20	Es un foro integrado por los 20 países más ricos del mundo, que representan el 85% de la economía mundial. El foro es un espacio de cooperación y consultas entre los países en temas relacionados con el sistema financiero internacional.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PT	Precios de Transferencia
TFG	Trabajo Final de Graduación
UCI	Universidad para la Cooperación Internacional

Resumen Ejecutivo

Los precios de transferencia son un efecto de la globalización, que provocó que los grupos económicos crecieran a nivel mundial, y con esto, las relaciones comerciales entre sí. En los últimos años, las compras de empresas y fusiones por parte de grupos económicos multinacionales han incrementado de manera sustancial. Aunado a esto, se ha venido apreciando un crecimiento en la privatización de empresas en el mundo entero y los tratados de libre comercio han llevado a la desregularización financiera internacional.

Los precios en operaciones llevadas a cabo entre empresas de un mismo grupo, denominados en el ámbito fiscal como “precios de transferencia”, se han ubicado en la actualidad como uno de los factores críticos, tanto para las empresas como para las administraciones tributarias, en materia de tributación internacional. Esto debido a que la internacionalización de las relaciones comerciales ha generado en los contribuyentes, intenciones de obtener beneficios impropios por medio de la transferencia de beneficios, erosionando las bases imponibles entre una jurisdicción y otra.

Históricamente, el concepto de precios de transferencia tiene su auge en el siglo XX, paralelo al desarrollo de las empresas multinacionales, siendo Estados Unidos y Europa, a través de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), los pioneros en su desarrollo. En América Latina, sin embargo, su implementación se ubica principalmente en la última década del siglo XX. (Ecured, s.f.). En Costa Rica no fue sino hasta en el año 2002 que se realizó una publicación donde se mencionaban los “precios de transferencia”, sin prestarle en aquel momento la debida importancia a los mismos. En el año 2013, 11 años después de la primera mención, se publicó un decreto donde se establecían las pautas a seguir en el tratamiento de las operaciones entre empresas relacionadas de un mismo grupo económico, mediante un Reglamento. En el año 2016, la Dirección General de Tributación (DGT) publica lo que será la Declaración Anual de Precios de Transferencia. Luego de esto, en el 2017 y 2018 se realizaron dos publicaciones más de requerimientos de información adicionales sobre precios de transferencia, que incluían el Informe Corporativo, el Informe Local y el Informe País por País, los cuales deben contener información confidencial de los grupos económicos multinacionales, sus empresas, las jurisdicciones donde tienen obligaciones, los detalles de cómo se realizan las transacciones entre empresas relacionadas, y qué tipo de transacciones se dan entre las compañías, entre otros. Los esfuerzos realizados a nivel nacional han sido importantes, y la necesidad de aplicación de las normas de precios de transferencia al amparo de las nuevas regulaciones nacionales ha ido incrementando. Costa Rica se ha caracterizado en los últimos años por buscar la manera de estar atento a los cambios tributarios mundiales y

adaptarse a los mismos, para así proyectarse como país participante y cooperante a nivel mundial.

El objetivo del presente trabajo es investigar a fondo sobre los precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional, mediante una investigación documental, para identificar claramente la necesidad de que se conviertan en una práctica consolidada en Costa Rica, al amparo de las nuevas regulaciones. La metodología aplicada para el trabajo contempló la investigación documental, mediante la consulta de fuentes primarias y secundarias.

El desarrollo del presente estudio de investigación conllevó al análisis de publicaciones, legislaciones y noticias relacionadas con el tema, además de las opiniones de expertos como los de la OCDE que tienen un claro interés en que Costa Rica modifique sus leyes (incluida la de Renta) para poder cambiar la mala situación fiscal en la que se encuentra, dado a que las actuales frenan muchos de los planes de acción.

Los beneficios que la aplicación de los precios de transferencia podría generar al país, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales, son de suma importancia dado a que, determinando correctamente las bases imponibles, se evita la erosión de estas y se aumentará la recaudación fiscal, y se mejorará el libre comercio. Las ventajas de la aplicación de las normas de precios de transferencia en Costa Rica son claras, y las oportunidades y riesgos tanto para los contribuyentes como para los entes gubernamentales al final deben verse como una oportunidad para que el país forme parte de una red mundial que acata las propuestas de países desarrollados.

Los cambios que implica para las distintas organizaciones y grupos económicos multinacionales, desde el punto de vista monetario y de gestión, son relevantes porque los estudios, informes, análisis y presentación de requerimientos implican personal a cargo, tiempo, firmas auditoras que recomienden y orienten, además del apoyo en la elaboración de los informes, y todo esto tiene un costo. Aunado a esto, muchos grupos deberán modificar sus estrategias, lo cual también requerirá de personal y tiempo para buscar la manera de hacerlo sin que esto signifique una disminución en sus ganancias.

Se recomienda al Gobierno y a la Administración Tributaria, seguir realizando esfuerzos para que las nuevas regulaciones se apliquen en el país sin trabas, mediante la aprobación de la reforma fiscal, para conseguir que los precios de transferencia realmente signifiquen un medio para aumentar la recaudación fiscal y reducir la evasión y la elusión. Esto ayudará a estos entes reguladores a controlar de una mejor manera las transacciones que se realizan entre compañías de un mismo grupo económico, quienes poco a poco se ajustarán a lo requerido comprendiendo la necesidad, y velar por los intereses del país en general.

1. Capítulo I: Introducción

1.1 Antecedentes

El concepto de precios de transferencia tiene su auge en el siglo XX, paralelo al desarrollo de las empresas multinacionales. Los pioneros en el tema fueron Europa y Estados Unidos, y no fue sino hasta la última década de este siglo, que se comenzaron a implementar en Latinoamérica. (Ecured, s.f.)

Los precios de transferencia nacen como respuesta a los múltiples cambios que generó la globalización a nivel mundial. El comercio internacional y la dominancia de los grupos multinacionales en los flujos de negocios, conllevó a que las administraciones tributarias de los países enfrentaran retos de recaudación frente a sus crecientes necesidades de gasto público, asegurando una tributación apropiada de las ganancias generadas por las empresas multinacionales en cada jurisdicción (Linares y Morales, 2013).

La ausencia de regulaciones con respecto a los precios pactados entre compañías pertenecientes a un mismo grupo multinacional provocó que la mayoría de los países comenzara a implementar regulaciones en materia de precios de transferencia, las cuales tienen como objetivo proteger la base tributaria de cada país, proporcionando a las administraciones tributarias y a las empresas transnacionales una herramienta para determinar la correcta asignación de utilidades entre jurisdicciones involucradas en las transacciones entre compañías vinculadas.

Los precios de transferencia son los precios que se pactan entre compañías de un mismo grupo económico, para transferir bienes, servicios o derechos entre sí. Estos precios pueden ser el resultado de decisiones administrativas y no de las fuerzas de mercado (Linares y Morales, 2013).

Esto ha venido a ser propuesto principalmente por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), organismo internacional fundado en 1960 que agrupa tanto a países desarrollados como países en vías de desarrollo que analizan y establecen orientaciones sobre temas de relevancia internacional como economía, educación y medio ambiente.

La OCDE ha estado trabajando fuerte en la lucha por evitar la evasión y la elusión fiscal a nivel mundial, marcando pautas, ofreciendo guías con las directrices propuestas aplicables en materia de precios de transferencia y poniendo a disposición requerimientos de información que podrían facilitar la determinación de las bases imponibles, mediante el establecimiento de mecanismos de valoración de las transacciones.

Son cada vez más los países que utilizan las directrices de la OCDE en sus países como guía, y tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias se han venido adaptando a los cambios que éstas implican.

En Costa Rica fue en el año 2003 que se introdujo el tema de los precios de transferencia, cuando se emitió la directriz DGT-20-03, denominada "Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según el Valor Normal de Mercado". Esta directriz marcó el origen de la aplicación de los precios de transferencia en el país, sustentado en el Principio de Realidad Económica establecido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Además de los estudios de precios de transferencia, hoy en día hay que declarar en muchos países del mundo, ante las administraciones tributarias, cuáles fueron las transacciones que se llevaron a cabo entre compañías relacionadas, los montos, planes de acción, entre otros, mediante una declaración formal de precios de transferencia.

Las últimas publicaciones de la OCDE han ido enfocadas a la presentación de información adicional requerida por parte de las Administraciones Tributarias para conocer aún más los grupos económicos multinacionales, entre los que están el Local File, Master File y el Country by Country, que deben contener información confidencial de las compañías.

Todo lo anteriormente dicho, ha sido aceptado y establecido como obligatorio para los contribuyentes costarricenses, mediante decretos. Algunos requerimientos de información ya se han venido realizando y hay otros que no han podido ser exigidos con la obligatoriedad del caso porque aún faltan leyes que cambiar, mediante la reforma fiscal que está en plenario.

1.2 Problemática u oportunidad

En Costa Rica se adoptaron las directrices de la OCDE, mediante el decreto 37898-H publicado en el 2013, donde se señala la obligatoriedad de los contribuyentes de mantener la información, los documentos y los análisis suficientes para valorar sus operaciones con partes vinculadas a precios de mercado. Entre 2016 y 2018 se han realizado tres publicaciones adicionales en relación con este tema, con el fin de establecer los lineamientos sobre requerimientos de documentación, la Declaración de Precios de Transferencia a presentar (suspendida hasta nuevo aviso), los nuevos requerimientos de información corporativa y local, y por último lo relativo al informe país por país.

La aplicación de las nuevas regulaciones nacionales sobre precios de transferencia trae consigo ventajas y oportunidades, pero también retos y cambios a nivel organizacional para los grandes grupos multinacionales.

A pesar de todo, se ha convertido en una necesidad a nivel nacional pero la inseguridad jurídica que rodea la obligatoriedad de la aplicación de las nuevas regulaciones ha sido una traba. No será sino hasta que se apruebe la reforma fiscal,

que se pueda requerir a todos los contribuyentes, sin problema alguno, la obligatoriedad de presentación de todos los requerimientos de la AT.

1.3 Justificación del Proyecto

Los Precios de Transferencia fueron introducidos en el ámbito tributario mundial desde principios del siglo XX, en Europa y Estados Unidos, pero se ha trabajado con mayor atención en el tema desde finales de los años setenta en los países más desarrollados.

Cada vez son más los países que adoptan las directrices propuestas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en relación con este tema, considerándolas para establecer regulaciones nacionales acordes a los requerimientos que se han venido procurando a nivel mundial.

Los lineamientos de precios de transferencia son una metodología utilizada para analizar si se está vendiendo y comprando a valores de mercado en transacciones realizadas por las empresas relacionadas de un mismo grupo económico.

Costa Rica, no quedándose atrás en temas de importancia internacional, publicó un Decreto en 2013 donde se establecen las Disposiciones sobre Precios de Transferencia y entre 2016 y 2018 se han realizado tres publicaciones adicionales en relación con este tema, con el fin de establecer los lineamientos sobre requerimientos de documentación, la Declaración de Precios de Transferencia a presentar (suspendida hasta nuevo aviso), los nuevos requerimientos de información corporativa y local, y por último lo relativo al informe país por país.

La aplicación de las nuevas regulaciones nacionales sobre precios de transferencia trae consigo ventajas para la Administración Tributaria y retos para los grupos económicos que deberán acatarlas al amparo de los lineamientos establecidos, pero el fin último debería ser crear consciencia sobre la necesidad de que realmente sean

implementadas para fomentar la libre competencia y la determinación correcta de las bases imponibles.

1.4 Objetivo General

Investigar a fondo sobre los precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional, por medio de una investigación documental, para establecer la necesidad de que se conviertan en una práctica consolidada en Costa Rica.

1.5 Objetivos Específicos

Mostrar el cuerpo normativo y de gestión que aporta la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) al esquema de precios de transferencia de Costa Rica con la revisión de la materia disponible, para sintetizar con una valoración de las oportunidades o riesgos de adaptar sus lineamientos.

Analizar las ventajas que trae consigo la aplicación de las normas de precios de transferencia en el país, listando los principales elementos que le caracterizan y le denotan importancia para resumir la base teórica que prevalece en nuestro país sobre precios de transferencia.

Resumir los principales cambios que implica para las distintas organizaciones y grupos económicos el ajuste a la normativa de Precios de Transferencia en Costa Rica, mediante una lista de acciones que muestran el esfuerzo económico y de gestión que esto implica.

2. Capítulo II: Marco Teórico

2.1. Marco Referencial

Los precios de transferencia son *“aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancias que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas la mayoría de las veces en países distintos.”* (Barboza, 2004).

Las Administraciones Tributarias (AT) a nivel mundial han reaccionado ante la posibilidad de que los precios de transferencia modifiquen la base tributaria nacional en sus respectivas jurisdicciones y que con esta estrategia se reduzca el pago de impuestos.

Para lograr lo anterior, las AT velan porque se cumpla el principio de plena competencia o “arm’s length”, que consiste en que las transacciones que se lleven a cabo con empresas relacionadas, locales o en el exterior, deben realizarse en las mismas condiciones en las que se realizarían con una empresa independiente (Camacho, C., 2013).

Los Precios de Transferencia en Costa Rica no son un tema nuevo; sin embargo, la materia carecía de certidumbre en su aplicación al encontrarse “regulado” por tan solo la Directriz Interpretativa 20-03, motivo por el cual se cuestionaba su constitucionalidad.

A partir del 2013 se comenzaron a regular, con respaldo de las directrices propuestas por la OCDE, y en 2018 ya se cuenta con decretos nacionales que solicitan además de los estudios de precios de transferencia, informes que revelan información aún más confidencial.

Es de suma importancia que todo el territorio nacional conozca sobre el tema, debido a que la aplicación de las normas de precios de transferencia al amparo de las nuevas regulaciones se convirtió en una necesidad para aumentar la recaudación fiscal del país, pero a pesar de que trae ventajas y oportunidades para la Administración Tributaria, también trae riesgos, cambios e inversiones importantes para los contribuyentes.

2.2. Teoría de la temática a estudiar

2.2.1. Conceptos de precios de transferencia

Los Precios de Transferencia son los precios que establecen dos compañías que están relacionadas de alguna manera (poder de decisión, participación accionaria, lazos familiares, entre otros), para transferir bienes, servicios o derechos, entre ellas.

Estos precios de los que se comenta son de suma importancia cuando las entidades que los negocian tienen vínculos de participación societaria o administración entre sí, tal y como se indicó anteriormente, dado a que esto podría facilitar que el establecimiento de los precios no se haya realizado en las mismas condiciones que hubiesen sido pactados con compañías independientes (empresas sin vínculos o no relacionadas).

En este caso, si el establecimiento del precio es diferente al que se hubiera pactado en un mercado normal, competitivo, abierto y sin condiciones, esto implica que el precio podría generar que se trasladen beneficios entre empresas relacionadas de manera favorable a alguna de las entidades.

Una compañía puede vender a otra que se ubique en un país distinto, más barato o más caro que los precios de plena competencia (de mercado), con el fin de obtener beneficios tributarios (pagar menos impuestos), según donde más le convenga al Grupo Económico al que pertenecen.

Lo anterior, podría afectar los intereses de recaudación de las autoridades fiscales o tributarias de muchos países, dado a que las estrategias fiscales de los Grupos Económicos normalmente van enfocadas a pagar menos tributos, no más. Esto siempre y cuando, las leyes existentes lo permitieran, o bien, hasta donde fuera posible o no observado fácilmente por las entidades tributarias.

Esto implicaba que no siempre los precios de transferencia se regularan por la ley de oferta y demanda, y por esto que se han tenido que establecer regulaciones de precios de transferencia a nivel mundial, para proteger a las administraciones tributarias e incrementar los ingresos en los países que corresponda, porque ya eran muy evidentes la elusión y la evasión fiscal de algunos Grupos Económicos, que estaban queriendo aprovechar el desconocimiento del tema en algunos países.

Los precios de transferencia son una forma de movimiento de beneficios de un lugar a otro (Jackman, 1997).

Otro concepto de precios de transferencia importante de mencionar es que son *“aquellos que utilizan o pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancias que permite, a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o perdidas de unas a otras, situadas la mayoría de las veces en países distintos.”* (Barboza, 2004).

Lo anterior básicamente resume que entre miembros de un mismo Grupo Económico se manipulan los precios de mercado para obtener beneficios en algunas de las empresas y en ciertos países estratégicos, con el fin de evitar los pagos de impuestos en países donde normalmente los impuestos son más altos. Por esto es por lo que nacen las regulaciones de Precios de Transferencia, gracias a que la OCDE estableció guías para regular el verdadero y legal establecimiento de precios, en los distintos países del mundo.

2.2.2. Historia de los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia nacen producto de la globalización. Es la globalización quien provoca que se den muchos cambios a nivel mundial que involucran la elusión y la evasión fiscal en algunos países del mundo.

La globalización provocó que se comenzara a conversar sobre el tema de Precios de Transferencia, debido a que las empresas a nivel mundial empezaron a crecer; trascendieron fronteras con el fin de expandirse y estar presentes a nivel comercial en distintas latitudes, lo que las llevó a formar Grupo Económicos importantes, los cuales han venido estableciendo estrategias fiscales.

Las estrategias fiscales de los distintos Grupo Económicos a nivel mundial muchas veces pueden ir enfocadas a conseguir pagar lo menos posible a las entidades correspondientes, con el fin de acumular cada vez más utilidades. Es aquí donde se comienza a mencionar el tema de la evasión o elusión fiscal.

El crecimiento de las compañías y Grupos Económicos ha provocado que los controles impositivos sean cada vez más fuertes y necesarios. Las administraciones tributarias, en su desesperación por lograr una recaudación más eficaz, han buscado la manera de compartir información relevante entre países miembros requiriendo que se establezcan Convenios de Intercambio de Información.

2.2.3. ¿Qué es la OCDE?

La OCDE es la Organización Europea para la Cooperación Económica y se hablaba de ella desde la Segunda Guerra Mundial, porque su principal objetivo fue volver a levantar a los países europeos y unir sus economías. Luego de la guerra, se integraron las dos economías más fuertes de América (Estados Unidos y Canadá) a la OCDE.

Originalmente, veinte países se adhirieron a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos del 14 de diciembre de 1960. Desde entonces, quince países se han sumado y se han convertido en miembros plenos de la Organización. Por orden de ingreso, los países miembros de la OCDE y las fechas son las siguientes:

Cuadro 1. Países miembros de la OCDE, tomado de Wikipedia (2018).

	Canadá: 10 de abril de 1961		Luxemburgo: 7 de diciembre de 1961
	Estados Unidos: 12 de abril de 1961		Italia: 29 de marzo de 1962
	Reino Unido: 2 de mayo de 1961		Japón: 28 de abril de 1964
	Dinamarca: 30 de mayo de 1961		Finlandia: 28 de enero de 1969
	Islandia: 5 de junio de 1961		Australia: 7 de junio de 1971
	Noruega: 4 de julio de 1961		Nueva Zelanda: 29 de mayo de 1973
	Turquía: 2 de agosto de 1961		México: 18 de mayo de 1994
	España: 3 de agosto de 1961		República Checa: 21 de diciembre de 1995
	Portugal: 4 de agosto de 1961		Hungría: 7 de mayo de 1996
	Francia: 7 de agosto de 1961		Polonia: 22 de noviembre de 1996
	Irlanda: 17 de agosto de 1961		Corea del Sur: 12 de diciembre de 1996
	Bélgica: 13 de septiembre de 1961		Eslovaquia: 14 de diciembre de 2000
	Alemania: 27 de septiembre de 1961		Chile: 7 de mayo de 2010
	Grecia: 27 de septiembre de 1961		Eslovenia: 21 de julio de 2010
	Suecia: 28 de septiembre de 1961		Israel: 7 de septiembre de 2010
	Suiza: 28 de septiembre de 1961		Estonia: 9 de diciembre de 2010
	Austria: 29 de septiembre de 1961		Letonia: 1 de julio de 2016
	Países Bajos: 13 de noviembre de 1961		

A continuación, se pueden observar en un mapa mundial, los países que ya son miembros (en morado oscuro), los países candidatos a ser miembros de la OCDE (en morado claro), incluido Costa Rica, y los países que han incrementado sus relaciones con la OCDE (en lila).

Aunado a esto, la OCDE mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

Actualmente, la OCDE además es conocida por interpretar e indicar de qué manera tratar las regulaciones impositivas entre empresas de un mismo grupo económico con presencia en distintos países, y esto incluye las regulaciones de precios de transferencia.

La OCDE vio la necesidad de establecer directrices en temas tributarios cuando las empresas empezaron a expandirse y crecer a distintas zonas geográficas del mundo, y además de esto, manipular las bases impositivas a la jurisdicción que más les conviniera.

Las directrices de la OCDE establecen mediante métodos técnicamente probados y elaborados por un grupo multidisciplinario de profesionales, las pautas a seguir para determinar si una empresa pacta sus operaciones económicas, comerciales, financieras u otras a precios que respondan a las fuerzas del mercado. Es decir, de forma sencilla que una empresa debe tener relaciones comerciales con sus vinculadas en otros países mediante los precios que establecería como si lo hiciera con cualquier otra empresa independiente.

También, establecen que los precios entre empresas vinculadas deben de pactarse bajo el principio de libre competencia o libre concurrencia, conocido como "Arm`s Length".

2.2.4. Principio de Libre Competencia, Libre Concurrencia o Arm's Length

El Principio de Libre Competencia, Libre Concurrencia o Arm's Length, cuya traducción exacta es "*distancia de un brazo*", es un término que nace de la distancia que debían tomar los soldados, de las fuerzas militares, en el momento de agruparse como pelotón frente a sus superiores; y es porque la idea era que se ubicaran a distancia de un brazo.

El término fue adoptado para explicar a los países miembros y a los que deciden adoptar las directrices de la OCDE en forma total o parcial, que las empresas que tengan vinculación con otras o formen parte de un grupo económico deben mantener un principio de distancia en cuanto a sus relaciones económicas, financieras y comerciales.

En otras palabras, sus relaciones deben de establecerse con vinculados como si fueran empresas totalmente independientes. Con esto, se garantizaría que los precios pactados fueron producto de las fuerzas del mercado, a lo que comúnmente en economía se llama oferta y demanda.

Esto lleva a que las transacciones entre partes vinculadas se lleven a cabo tal y como lo realizarían partes independientes. El precio de la transacción debe ser a valores de mercado.

En realidad, en materia de precios de transferencia la tensión no es tanto entre países desarrollados y países en desarrollo, como entre países de elevada tributación y aquéllos de baja tributación. La transferencia de beneficios hacia países de baja tributación es un problema para muchos países, tanto miembros como no miembros de la OCDE.

Los países miembros y no miembros de la OCDE comparten el doble objetivo del principio de libre competencia (proteger la base imponible tributaria de un país y limitar el riesgo de doble imposición). En ambos casos, unirse al consenso internacional es el método más eficaz para alcanzar estos objetivos.

2.2.5. Métodos de Precios de Transferencia

La OCDE en sus directrices ha establecido cinco métodos, los cuales las Administraciones Tributarias y las empresas o firmas auditoras, pueden utilizar para realizar un estudio de Precios de Transferencia.

De estos cinco métodos, tres son llamados transaccionales o tradicionales y los otros dos no transaccionales o no tradicionales.

Un principio muy claro de la OCDE es que la información hace al método. Esto quiere decir que el auditor, contador o profesional a cargo del estudio debe valorar la información, y con ésta determinar cuál método es el más apto para realizar el estudio.

Los métodos aprobados por la OCDE en materia de precios de transferencia son:

Tipo	Nombre del Método	Comparación
Métodos Transaccionales	Precio Comparable No Controlado	Directa de Precios
	Precio de Reventa	Comparación de Márgenes Operativos
	Costo Adicionado	
Métodos No Transaccionales	Margen Neto de Operación	Comparación de Márgenes Operativos
	Reparto de Beneficios	

MÉTODO	DESCRIPCIÓN	APLICACIÓN O MEDICIÓN
PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO	Determina el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada por comparación con los de una operación no vinculada y comparable.	Para la aplicación de este método debe existir similitudes entre los productos o servicios que se van a comparar.
		a. Comparables internos: las propias operaciones del contribuyente con empresas independientes.
		b. Comparables externos: las operaciones realizadas entre empresas independientes.
PRECIO DE REVENTA	Se basa en el precio al cual el producto ha sido comprado a una parte vinculada y es revendido a una parte independiente.	Se miden los márgenes de ganancia obtenidos al vender a independientes y observar si efectivamente al comprarle a un vinculado el costo de la mercadería o servicio viene o no sobre valorado.
COSTO ADICIONADO	Compara el margen sobre los costos directos e indirectos incurridos en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en una operación no vinculada.	Se miden los márgenes brutos obtenidos por una empresa con otra vinculada y se comparan con los que obtendría con una empresa independiente. Se utiliza para determinar los precios de transferencia de productores de bienes y servicios que realizan ventas a partes relacionadas tomando como base el costo de producción de la empresa vinculada.
MARGEN NETO DE OPERACIÓN	Compara el margen neto fijado sobre la base de un denominador apropiado que obtiene una empresa en el marco de una operación vinculada con el margen similar de una operación no vinculada.	Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente: a. Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las relacionadas involucradas en la operación. b. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las relacionadas considerando activos, costos y gastos de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre ellas.
PARTICIÓN DE UTILIDADES	Atribuye a cada empresa que participa en una operación vinculada, la parte del beneficio o pérdida generado en dicha operación, que una independiente esperaría obtener.	Consiste en determinar en transacciones entre partes vinculadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos gastos o flujo de efectivo. . Se puede aplicar al beneficio total o residual obtenido.

Estos son los métodos propuestos por la OCDE en sus directrices. Pueden existir más propuestos por las Administraciones Tributarias de las distintas jurisdicciones.

2.2.6. Actualidad Mundial

Lo que mundialmente se ha venido descubriendo es que, se ha estado dando el fenómeno y abuso de las empresas transnacionales al aprovecharse de debilidades en legislación y controles de varios países para trasladar utilidades generadas en países de mayores tasas impositivas y control, a países de menor tributación o control tributario y obtener grandes ahorros fiscales, como grupo económico en general.

Se han tenido que realizar reuniones importantes en la OCDE ante los descubrimientos constantes de las administraciones tributarias de cómo las empresas de sus países han elaborado maniobras de ahorros tributarios importantes, y esto aplica para empresas no miembros también.

Las principales causas han sido que las empresas colocan las subsidiarias en diferentes países, los métodos de pago que utilizan, como cobran los intangibles y servicios entre ellas, que provocan una mayor complejidad para que los fiscos logren identificar todos los caminos que están siguiendo las empresas para evadir.

Durante años ha existido una planificación fiscal importante en cada país para tener ahorros fiscales, y ahora con las operaciones de un mismo grupo económico en diferentes países, existe un elemento más para aumentar el ahorro tributario.

Lo anterior lo hacen empresas transnacionales de mucho poder económico en el mundo y que están poniendo en jaque a las economías que cuentan con los mejores y más modernos sistemas tributarios del mundo.

Los mejores sistemas tributarios del mundo se encuentran en las economías más fuertes y desarrolladas, además de que éstas pertenecen a la OCDE.

Las empresas más importantes a nivel mundial tienen sus casas matrices en países miembros de la OCDE, pero sus operaciones principales, secundarias y otras, puedan estar instaladas en varias economías emergentes y que normalmente tienen tasas impositivas muy bajas, además de controles tributarios y fiscalizadores menores, distinto a lo que se encuentra en economías como las que integran la OCDE.

El hecho de que se elijan economías distintas y con bajas tasas impositivas, para llevar a cabo operaciones, producir y brindar servicios, es precisamente para retener las ganancias en el lugar que más convenga.

Esto es lo que ha provocado que los países miembros de la OCDE dicten medidas más fuertes en sus propias economías y contra países que sean considerados como países no cooperantes, que atentan contra el pago correcto de impuestos en donde se originen realmente las ganancias de las empresas.

2.2.7. Precios de Transferencia en Latinoamérica

Es importante hacer énfasis en el auge que han tenido los precios de transferencia a nivel latinoamericano en los últimos años.

A pesar de que pertenecer a la OCDE no es una obligación, el adherirse a este grupo, ha sido de suma importancia en los últimos años, debido a que se ha empezado a catalogar a los países no miembros, como países que no desean compartir información tributaria y esto los coloca en la "boca del león" a nivel mundial. Es por esto, que muchos países han implementado las leyes y guías de la OCDE en relación con el tema de precios de transferencia.

En Latinoamérica, los siguientes países son los que ya empezaron a implementar las normativas de precios de transferencia: Argentina, Honduras, Bolivia, México,

Brasil, Nicaragua, Colombia, Panamá, Costa Rica, Paraguay, Ecuador, Perú, El Salvador, República Dominicana, Guatemala, Uruguay, Jamaica, y Venezuela.

2.2.8. Realidad costarricense

La Administración Tributaria emitió en el año 2003, la directriz 20-03 llamada “Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal del mercado”, cuyo objetivo era aplicar la correcta interpretación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de modo que se comprendieran los ajustes de precios de transferencia entre empresas vinculadas.

Afortunadamente, para dar mayor seguridad jurídica a los Contribuyentes en temas de precios de transferencia, es que el 13 de septiembre del 2013, se publicó el Decreto Ejecutivo N° 37898-H, el cual, delimita claramente y apegado de forma muy estricta a normas OCDE, como debe ser el tratamiento fiscal por parte de las empresas instaladas en Costa Rica para establecer sus precios de transferencia.

Este decreto tenía una vigencia parcial, mientras se aprobaba una legislación relacionada a precios de transferencia, con el fin de brindar seguridad jurídica y además poder competir con otras economías más desarrolladas en cuanto a legislación tributaria se refiere. Pero aún, se sigue a la espera de la aprobación de la reforma fiscal que permitirá aplicar todas las directrices sin problema alguno.

Es conocido que la Administración Tributaria de Costa Rica se ha estado capacitando en relación con Precios de Transferencia, tanto a nivel nacional como internacional, y se mantienen al tanto de los lineamientos y normativas publicadas por la OCDE. Esto con el fin de acercarse a la realidad pactada entre las empresas de un mismo grupo económico y que han venido afectando las bases imponibles costarricenses.

En lo que se refiere al Decreto 37898-H, incorpora elementos claros en esta materia, como los métodos OCDE y un sexto método originario de Argentina, los estudios que se deben realizar para un estudio de precios de transferencia como lo son el análisis funcional y el análisis de comparabilidad. Aunado a esto, los acuerdos anticipados que dan posibilidad a los contribuyentes para acercarse a la DGT y establecer estudios conjuntos para determinar el valor de sus operaciones entre sus vinculadas y llegar a un consenso mutuo.

Por otro lado, es importante hacer mención de la obligatoriedad que van a tener los contribuyentes de presentar una declaración informativa anual, en la cual muestren sus operaciones con vinculadas, las cuales deberán estar sustentadas en precios de libre competencia, cuando así se indique públicamente.

Esto será una herramienta más para que la Administración Tributaria pueda analizar con mayor exactitud las relaciones entre empresas vinculadas.

TEMA	DETALLES	
PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA	Indica que las relaciones entre empresas vinculadas pueden ser muy cercanas, pero en el tema de precios, hay que guardar distancia en dicha relación.	El artículo 9 del apartado 1 de las Guías OCDE indica que los beneficios obtenidos producto de no operar en plena competencia deberán ser sometidos a imposición.
		Se menciona dicho principio en el artículo 1, al comentar sobre la valoración de ingresos, costos y deducciones, los precios y montos que pactarían entre personas independientes. Esta valoración procede cuando la acordada entre las partes resulte en una menor tributación, lo que entendemos como perjuicio fiscal.
CRITERIOS DE VINCULACIÓN	Dirección	a) Si una persona posee al menos el 25% de capital y dirija o controla a otra empresa.
	Control	b) Un grupo de 5 o menos donde posean al menos un 25% de capital o control y derechos de voto.
		c) Donde se constituya una misma unidad de decisión cuando una persona jurídica se encuentre relacionada a nivel de control y disponga de los derechos de voto para elegir órganos de decisión.
Capital	Otros criterios de vinculación pueden ser cuando existen contratos de colaboración empresarial, por ejemplo, contratos de asociación en participación, cuando las partes participen directa o indirectamente en más de un 25%. También en los establecimientos permanentes.	

En síntesis, lo que resumen el Decreto Ejecutivo 37898-H es:

TEMA	DETALLES	
ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	Se habla de esto bajo la premisa que la empresa no vinculada presente una diferencia con la evaluada que no afecte el margen. Si existen diferencias entonces que sean sujetos de ajustes razonables para evitar dichas diferencias.	Es probable que también sea necesario recurrir a ajustes técnicos para valorar comparabilidad de precios, por ejemplo, ajustes contables en cuanto a reclasificaciones entre costos y gastos, o ajustes por valuación de inventarios y la forma de depreciar activos para que eso no distorsione la comparabilidad.
		También se debe saber realizar ajustes contables en cuanto a posibles diferencias en el comercio internacional por Incoterms. Otros ajustes son en el caso de cuentas por cobrar entre vinculadas y los terceros, porque es normal que se establezcan condiciones favorables. Siempre se deberá procurar realizar dichos ajustes contables para evitar dificultades en la comparabilidad.
		Dentro de los factores que determinan la comparabilidad cabe mencionar: características de los bienes y servicios, análisis funcional, términos contractuales, circunstancias económicas, estrategias de negocios, entre otros.
MÉTODOS DE VALORACIÓN	Tradicionales	1. Precio de libre comparable no controlado: El enfoque principal es el producto comparable y la referencia es el precio.
		2. Precio de reventa: El enfoque es la función y no se utiliza el precio sino el margen de beneficio bruto porque los productos son diferentes.
		3. Costo incrementado: El enfoque es en la función.
	No Tradicionales	4. Margen neto de la operación: Se utiliza la función y el margen de beneficio.
		5. Reparto de beneficio: Se enfoca en la función y el punto de referencia del beneficio bruto y neto.
	6. Cotización internacional: Este es un método adicional en Costa Rica, que es un apéndice del primer método.	
PAUTAS DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN	Establece la necesidad de contar con la respectiva documentación de respaldo que justifique el cumplimiento con el principio de libre competencia y resguardar por el plazo legal establecido que es de 5 años según el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.	

En el 2016 la Administración Tributaria emitió la resolución DGT-R-44-2016, relacionada con la declaración informativa cuyos insumos son precisamente el informe sobre el estudio de precios de transferencia. Sin embargo, el mismo se reducía únicamente a grandes contribuyentes, grandes territoriales y zonas francas. Pero, esta resolución fue suspendida en 2017 hasta que no se desarrolle una

plataforma tecnológica apropiada para la presentación. Una vez desarrollado y probado, deberán de comunicar 3 meses antes de la obligatoriedad de presentación del requerimiento formal.

Más recientemente, a la luz de todo lo que ha venido aconteciendo a nivel internacional, en el seno de la OCDE se ha desarrollado un proyecto para combatir la erosión de la base imponible mediante el traslado de beneficios, conocido como BEPS (por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting). La acción 13 de este proyecto que propone el establecimiento de pautas de documentación relacionadas con el uso de los precios de transferencia, a las que denominan "Master File" que se refiere a información corporativa y el "Local File" que se refiere a información sobre la empresa local.

Esto lo que busca es la reexaminación de la documentación exigida a las empresas multinacionales para demostrar el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia, buscando aumentar la transparencia hacia la administración tributaria.

La OCDE estableció que los países miembros debían desarrollar un marco normativo interno con el fin de que las empresas multinacionales tuvieran que entregar información relacionada a los ingresos, su actividad económica y los impuestos pagados entre los países, proponiendo para esto un modelo estándar.

Dado a lo anterior, la Administración Tributaria costarricense decidió emitir la Resolución DGT-R-16-2017 que complementaba las necesidades de información adicional, con la información corporativa y la de la empresa local, las cuales se explicarán más ampliamente adelante.

Y en 2018, se emite la DGT-R-001-2018, llamada Resolución sobre el suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte País por País (Country by

Country) de la OCDE. La obligación de suministrar información le compete a las empresas o entidades cuyos ingresos brutos a nivel global y acumulados sean iguales o superiores a 750 millones de euros o su equivalente en moneda nacional, en el período impositivo reportable, y que éste sea un grupo multinacional residente fiscal de Costa Rica.

2.2.9. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Ampliando lo mencionado anteriormente sobre las normas BEPS, conocido en español como la "Erosión de la base imponible y traslado de beneficios", son las que determinan las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales o grupo económicos, para aprovecharse de las lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación. Con esto, las empresas buscan evadir o eludir el pago de impuestos.

Aunado a esto, se conoce como Proyecto BEPS la iniciativa puesta en marcha por la OCDE a partir de 2013 para combatir las prácticas de elusión fiscal a nivel internacional.

La realidad ha puesto en manifiesto la necesidad de que exista más cooperación internacional para luchar contra estas prácticas y el proyecto BEPS, iniciado por el G20 y la OCDE, tiene como objetivo principal el establecimiento de mecanismos y herramientas para que los gobiernos puedan evaluar y combatir las estrategias antes mencionadas y las estructuras empresariales internacionales dirigidas a la reducción de la tributación y a la movilización de impuestos hacia territorios de baja o nula tributación.

La OCDE presentó en julio de 2013 un Plan de Acción que diagnosticaba los principales problemas que había que afrontar relativos a las BEPS y que recibió el respaldo en la Cumbre del G20 de San Petersburgo de 2013.

En este plan de acción se incluían quince medidas cuyo desarrollo debía permitir combatir el problema de la evasión fiscal de los grupos económicos multinacionales. Específicamente, las acciones 8, 9 y 10 están enfocadas en garantizar que los resultados de las operaciones evaluadas en precios de transferencia estén en línea con la creación de:

1. Operaciones con activos intangibles: analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, ya que la errónea distribución de los beneficios generados por activos de gran valor resulta en la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.
2. Riesgos y capital: se refiere los riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a las entidades que asumen dichos riesgos, pudiendo no ser reales los rendimientos, con relación a las actividades desempeñadas.
3. Otras transacciones de alto riesgo: analiza las operaciones que no se celebrarían entre terceros independientes.

Por otro lado, la acción 13 se enfoca en obligar al desarrollo de normas relativas a documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia las administraciones tributarias, tomando en cuenta los costos de cumplimiento para las empresas.

El análisis de los precios de transferencia depende del acceso a la información pertinente, y es por esto por lo que se establecen obligaciones para los contribuyentes en tres niveles, como requerimiento de la DGT, atendiendo requerimientos internacionales, de la siguiente manera:

1. Country by Country Report (Reporte País por País)

Este informe tiene como objetivo proporcionar un panorama financiero global de las operaciones del Grupo Empresarial, el cual será utilizado como instrumento de evaluación de riesgo para las administradoras fiscales.

Específicamente, este reporte debe ser presentado en la jurisdicción fiscal donde la compañía matriz del Grupo Multinacional registre un ingreso consolidado mayor a 750 millones de Euros (o su equivalente en moneda local).

De cumplirse lo anterior, se deberá declarar la información financiera de todos los miembros de un Grupo Multinacional, indicando datos como país, códigos de actividad, ingresos relacionados con terceros, ganancias o pérdidas antes de impuesto, impuestos a las ganancias devengados, capital de trabajo, ganancias acumuladas, activos materiales, número de empleados; entre otros.

2. Master File (Información Corporativa)

El Master File pretende entregar una visión más elevada sobre las operaciones globales del Grupo Empresarial, junto con información relevante sobre las políticas de Precios de Transferencia relativas a intangibles y financiamiento.

La documentación en cuestión deberá ser presentada por las casas matrices, conteniendo información sobre la cadena de valor del grupo, intangibles y propietarios de estos, entidades del grupo que desempeñan actividades financieras y toda información que tenga que ver con la estructura del grupo.

A diferencia de los Master Files anteriores exigidos en ciertos países, en el presente caso no se expondrán los análisis económicos de Precios de Transferencia, ya que los mismos deberán ser desarrollados en el "Local File".

3. Local File (información de la Empresa Local)

Este reporte está destinado a proveer información y soporte sobre las operaciones que la compañía local mantiene con sus relacionadas del exterior, haciendo foco en la estructura y contexto que se han realizado las transacciones.

En este sentido, las autoridades fiscales buscan un mayor grado de detalle sobre la información que actualmente es presentada por las compañías en cada país.

Esta última documentación aplica a todas las entidades que mantengan transacciones con compañías relacionadas.

Estos tres requerimientos de información sobre Precios de Transferencia deberán ser presentados a las autoridades fiscales correspondientes de cada país. Estos nuevos lineamientos buscan aumentar la transparencia mediante el mayor manejo de información por parte de las autoridades fiscales, sobre los resultados financieros obtenidos por Grupos Multinacionales, dadas sus políticas de Precios de Transferencia.

A continuación, se comentará con mayor detalle sobre la información específica que debe contener cada informe, según lo publicado específicamente en las resoluciones emitidas en Costa Rica, con el fin de dar un enfoque más específico al del tema al territorio nacional, siempre sustentado en lo requerido por la OCDE.

Tal y como se mencionó con anterioridad, la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda publicó el 21 de abril del 2017, la resolución DGT-R-16-2017 sobre la documentación de precios de transferencia que se debía presentar por parte de los contribuyentes, sustentando dichos requerimientos en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde se les faculta para solicitar información de trascendencia tributaria.

En el artículo 1º de esta resolución, se indicó que todos los contribuyentes que realizaran operaciones con empresas vinculadas debían conservar la documentación que respaldara la forma en que sus precios de transferencia se ajustaban a los precios de una empresa independiente, así como la documentación que permitiera conocer y comprender la forma en que estaba estructurado el grupo económico, tanto a nivel nacional como internacional.

En lo relacionado a la información corporativa (Master File), la DGT solicita que el informe contenga lo siguiente (tomado de la Resolución) en relación a cada uno de los temas de importancia:

Estructura Organizacional	Descripción del Negocio	Intangibles	Actividades Financieras	Posición Financiera y Fiscal
Organigrama del Grupo Multinacional	Factores microeconómicos que contribuyen al desarrollo del negocio.	Estrategia para el desarrollo, la propiedad y la explotación de intangibles.	Descripción general de la forma en que el grupo económico es financiado, incluyendo acuerdos de financiamiento con acreedores independientes.	Estados Financieros Anuales Consolidados, y reportes financieros, de contabilidad administrativa y de impuestos.
Porcentaje de Participación Accionaria	Descripción de la cadena de aprovisionamiento para los 5 productos o servicios más importantes, más los que alcancen un mínimo de 5% del ingreso bruto total.	Lista de intangibles del grupo económico		
	Contratos de servicios, y de investigación y desarrollo, realizados entre el grupo económico.	Acuerdos importantes relativos a licencias, servicios de investigación y acuerdos de reparto de costos.	Identificación de algún miembro del grupo que cumpla función de ente financiero para toda la corporación multinacional	
	Principales mercados geográficos de los bienes y servicios generados.	Políticas relacionadas con investigación y desarrollo de intangibles.		
Localización Geográfica de las entidades del Grupo	Análisis funcional de las entidades del Grupo	Mención de cualquier otro aspecto que se considere relevante ocurrido en el periodo, relacionado con transacciones entre vinculadas en materia de intangibles.	Descripción de políticas sobre precios de transferencia, relacionadas con contratos financieros entre empresas del grupo.	Acuerdos previos de precios de transferencia u otros acuerdos con las Administraciones Tributarias
	Reestructuraciones, adquisiciones y segregaciones del grupo económico durante el período impositivo.			

Ahora bien, en relación con el Local File, se indica que se debe presentar un informe con lo siguiente:

Estructura Organizacional	Descripción del Negocio	Operativo	Métodos	Análisis	Datos Financieros	Soportes
Descripción de la Estructura Administrativa de la entidad Local	Estrategia de negocio de la empresa	Monto de la transacción por tipo de operación y por país	Método de Precios de Transferencia Seleccionado	Explicación de los resultados del análisis multianual	Justificación de la selección del método y del indicador financiero	Información específica de las partes vinculadas en el extranjero sobre si están o estuvieron en procesos de fiscalización por PT
Organigrama	Reestructuraciones, transferencia de intangibles, en el periodo impositivo o el anterior.		Empresa seleccionada como empresa analizada al realizar el estudio y razones por las cuales se seleccionó.	Transacciones comparables independientes sean estas internas o externas. Justificación de selección y descarte, y fuentes de información utilizadas.	Resumen de la información financiera utilizada en la aplicación de la metodología de PT	
Personas a quienes les reportan los gerentes locales	Lista de los competidores más importantes	Análisis de comparabilidad (características del producto, análisis funcional, circunstancias económicas, cláusulas contractuales, estrategias empresariales)	Resumen de los supuestos realizados al aplicar la metodología de precios de transferencia.	Ajustes de comparabilidad realizados a la parte analizada, independiente o ambas.	Acuerdos anticipados de PT o algún otro relacionado con las transacciones	Mantener toda documentación soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada
Países donde se encuentran las personas a quienes se les reporta					Estados financieros auditados del ente local	
					Descripción y justificación de cómo se usaron los valores de los estados financieros en los métodos e indicadores	
					Datos financieros usados como comparables y las fuentes	

En lo relacionado con el Country by Country, se emite la DGT-R-001-2018, llamada Resolución sobre el suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte País por País (Country by Country) de la OCDE, y según la resolución debe contener lo siguiente:

i) Visión general de reparto de los Ingresos, Impuestos y Actividades Económicas por Jurisdicción Fiscal.

Jurisdicción Fiscal	Ingresos			Utilidades o Pérdida antes del Impuesto sobre la Renta	Impuesto sobre la Renta pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre la Renta devengado – Año en curso	Capital Declarado	Garancias acumuladas	Cantidad de empleados	Activos tangibles distintos al efectivo o equivalentes
	Entidad no asociada	Entidad Asociada	Total							

(ii) Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal. Jurisdicción fiscal, Entidad Integrante residente en la jurisdicción fiscal de residencia, Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta a la jurisdicción fiscal de residencia, además indicarse la naturaleza de su actividad o sus actividades principales.

Jurisdicción Fiscal	Entidades Integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principales Actividades de Negocio												
			Investigación y Desarrollo	Tenencia o Administración de Propiedad Intelectual	Compras o Suministros	Manufactura o Producción	Ventas, Mercadeo o Distribución	Servicios de Administración, Gestión o apoyo	Proveedor de Servicios a entidades no asociadas	Servicios Financieros del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Tenencia de Acciones u otros Instrumentos Financieros	Sin actividad	Otra*
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

*Por favor especifique la naturaleza de la Entidad Integrante en el siguiente cuadro.

(iii) Información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída en el reporte País por País.

Incluir cualquier información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída en el reporte país por país.

El decreto indica que cualquier Grupo Multinacional, independientemente del mes de cierre de periodo fiscal, deberá presentar su primer informe País por País a más tardar el día 31 de diciembre de 2018 con información correspondiente a las operaciones del periodo impositivo 2017, y así sucesivamente todos los años.

Las plantillas anteriormente expuestas son las que deberán completar los Grupo Multinacionales, éstas vienen anexadas a la resolución, con sus pasos de llenado, con el fin de facilitar la lectura de las Administraciones Tributarias.

De no presentarse la información solicitada o presentarla de manera parcial, los contribuyentes podrían estar expuestos a las sanciones del artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), el cual establece sanciones equivalentes a un 2% de los ingresos brutos, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. Y de comprobar errores en la información suministrada, la sanción será de un 1% del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria.

Todos estos requerimientos brindan una mayor visión de lo que persiguen las Administraciones Tributarias hoy en día: determinar justamente en qué país debe tributar cada empresa y cada Grupo Económico Multinacional, con el fin de que cada país reciba los beneficios que le corresponden, y disminuir la evasión y elusión fiscal.

A pesar de todos los esfuerzos realizados, en Costa Rica no se ha logrado aún la obligatoriedad de presentación de declaración de precios de transferencia, y esta última resolución habrá que ver si no la cuestionan más adelante.

Ya existen casos de empresas a las cuales, en los requerimientos formales de fiscalizaciones, les han solicitado los estudios de precios de transferencia, lo cual muestra un gran avance en el tema, dado a que la no presentación de alguno de los puntos significa una multa.

3. Capítulo III: Marco Metodológico

El objetivo general del trabajo de grado es investigar a fondo sobre los precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional para establecer la necesidad de que se conviertan en una práctica consolidada en Costa Rica, y para lograrlo se propone seguir la siguiente metodología.

3.1. Fuentes de Información

3.1.1. Fuentes secundarias

Se refieren a fuentes que contienen información organizada, elaborada, producto de análisis, extracción o reorganización que refiere a documentos primarios originales.

Son fuentes secundarias: enciclopedias, antologías, directorios, libros o artículos que interpretan otros trabajos o investigaciones.

3.2. Investigación documental

Son trabajos como el presente, cuyo método de investigación se concentra exclusivamente en la recopilación de datos de fuentes documentales, ya sea de libros, textos, sitios Web o cualquier otro tipo de documentos gráficos, iconográficos y electrónicos. Su único propósito es obtener antecedentes documentales para profundizar en teorías, leyes, conceptos y aportaciones ya existentes y asentados en documentos sobre el tema que es objeto de estudio, para luego complementar, refutar o derivar, en su caso, nuevos conocimientos. En concreto, son aquellas investigaciones en cuya recopilación de información únicamente se utilizan documentos (en papel, iconográficos y electrónicos) que aportan antecedentes sobre el tema en estudio.

Las fuentes de información documental son los registros de conocimientos recopilados a través de escritos formales, libros, revistas, manuscritos, cuadros, figuras, entre otros, los cuales se utilizan como fuentes de consulta para fundamentar un conocimiento.

3.2.1. Fuentes de información bibliográfica

Son la descripción y el registro de los conocimientos especializados que se recopilan en libros, documentos, revistas o cualquier otro medio de registro impreso. Las fuentes de información bibliográfica se utilizan para obtener antecedentes, conceptos y aportaciones que sirven para el estudio y la fundamentación de un conocimiento. Las fuentes documentales se dividen en documentos impresos y manuscritos.

3.2.2. Documentos impresos

Son escritos formales que se realizan mediante un proceso formal de tipografía con el propósito de estandarizar el conocimiento y difundirlo. Dentro de ellos encontramos la siguiente subdivisión, Impresos de estudio: Tratados, ensayos, libros de texto, tesis, etcétera.

3.2.3. Fuentes de información de Internet

La creciente popularidad y el cada vez más extendido uso de Internet, junto con la moderna tecnología de cómputo, han permitido el incremento en el desarrollo e intercambio de información de todo tipo entre los cibernautas. En relación con la información científica y de investigación, en Internet ya se cuenta con herramientas de apoyo para la búsqueda y el intercambio de datos e información entre la comunidad científica y estudiantil, lo que permite el crecimiento de las fuentes de información. Entre tales herramientas podemos citar páginas Web, bibliotecas en

línea, catálogos de tesis en línea, buscadores en línea, publicaciones en línea y foros de chat.

3.3. Investigación Teórica

Estos trabajos pertenecen al tipo de investigaciones cuyo propósito, desarrollo y conclusión se enfocan en el análisis de un solo tema o una problemática enmarcados dentro de un ambiente netamente teórico. En el estudio de estos temas, difícilmente se puede llegar a comprobar las conclusiones mediante algún mecanismo práctico, cuantificable o de comprobación experimental. Este tipo de tesis no pertenece propiamente al ambiente empírico ni a investigaciones de carácter pragmático ni experimental, sino que es exclusivamente de carácter teórico y documental. Las investigaciones que se realizan dentro de esquemas contemplados en el campo de las disciplinas teórico-conceptuales, especulativas o abstractas quedan clasificadas en este tipo. Por lo general, dichas tesis provienen de la recopilación en documentos y sólo se apoyan en los antecedentes teóricos del tema.

3.4. Métodos de investigación

Los métodos de investigación son procedimientos ordenados que se siguen para establecer el significado de los hechos y fenómenos hacia los que se dirige el interés para encontrar, demostrar, refutar, descubrir y aportar al conocimiento.

Se empleará el método deductivo, dado a que se tomarán como referencia datos generales aceptados como verdaderos, para inferir, por medio de razonamiento lógico, varias suposiciones, adaptadas a la realidad costarricense.

Este tipo de enfoque se basa en certezas previamente establecidas como principio general, en este caso todo lo expuesto y publicado por la OCDE, para luego emplear ese marco teórico a un caso específico e individual, como es el caso de la

aplicación de los Precios de Transferencia en Costa Rica, sustentado en lo expuesto por la DGT.

4. Capítulo IV: Desarrollo

Las operaciones mercantiles, en una economía de mercado, se determinan mediante las leyes de la oferta y la demanda, en donde se supone que hay condiciones de plena competencia entre todas las partes. (Vargas, 2013)

Sin embargo, si una empresa forma parte de un grupo económico multinacional, o es un establecimiento permanente, o bien es considerada como casa matriz, puede que realice transacciones con sus empresas relacionadas a precios distintos de los que dictan las fuerzas de mercado, debido a que su realidad es la vinculación económica y/o jurídica.

A estos precios distintos de los que pactarían entre empresas no relacionadas entre sí se les conoce como “precios de transferencia”, los cuales se dan por estrategia comercial o como una forma de reducir impuestos modificando la base imponible y aprovechando jurisdicciones con condiciones tributarias más favorables. (Vargas, 2013).

Las condiciones especiales de precios pactados entre compañías de un mismo grupo de interés económico se dan tanto con miras fiscales como con fines específicos de mercado, como conseguir eficiencias operativas y ventajas en sus costos consolidados, que refuerzan la razón de ser de los precios de transferencia.

Las Administraciones Tributarias (AT) han reaccionado ante la posibilidad de que los precios de transferencia modifiquen la base tributaria nacional en sus respectivas jurisdicciones y que con esta estrategia se reduzca el pago de impuestos. Para lograr lo anterior, las AT velan porque se cumpla el principio de plena competencia o “arm’s length”, que consiste en que las transacciones que se lleven a cabo con empresas relacionadas, locales o en el exterior, deben realizarse en las mismas condiciones en las que se realizarían con una empresa independiente (Camacho, C., 2013).

Los beneficios que buscan las empresas relacionadas al pactar condiciones especiales entre ellas para sus transacciones podrían resultar en una fiscalización de los precios transados entre las partes y que se les llegue a realizar una corrección de la base imponible por el diferencial determinado, en caso de que se demuestre que los precios pactados entre ellas no son de libre competencia.

Cada vez son más las legislaciones que se suman a regular los precios de transferencia y Costa Rica no pensaba quedarse atrás.

Los Precios de Transferencia en Costa Rica no son un tema nuevo; sin embargo, la materia carecía de certidumbre en su aplicación al encontrarse “regulado” por tan solo la Directriz Interpretativa 20-03, motivo por el cual se cuestionaba su constitucionalidad.

Fue hasta septiembre de 2013, que el gobierno costarricense publicó el Decreto 37898-H, donde se establecieron los lineamientos de aplicación de precios de transferencia para los contribuyentes costarricenses.

Posteriormente, el 13 de septiembre de 2016, la Dirección General de Tributación (DGT) publica, mediante la Resolución No. DGT-R-44-2016, la versión definitiva de lo que será la Declaración Anual de Precios de Transferencia. Sobre esto, cabe mencionar que hasta el momento la DGT no ha puesto a disposición de los contribuyentes los medios electrónicos mediante los cuales se presentará dicha declaración informativa, y las fechas de presentación han sido pospuestas hasta nuevo aviso.

El artículo 4 del Decreto 37898-H considera como partes vinculadas a las personas naturales (físicas) o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos contribuyentes, o que por alguna otra causa

objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio. Se amplía más sobre los porcentajes de participación y otros en el Decreto.

La Autoridad Tributaria en Costa Rica ha realizado auditorías en materia de precios de transferencia a Grandes Contribuyentes, de las cuales ha emitido ajustes fiscales agresivos, sin embargo, a pesar de esto, no se ha podido ejecutar la presentación de la declaración informativa, tal y como se mencionó con anterioridad, ni ha habido grandes avances por parte de la DGT con respecto a buscar que la base de contribuyentes obligados cumpla de manera adecuada con lo requerido.

La DGT de Costa Rica acepta las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE como una referencia técnica especializada.

Las sanciones por incumplimiento en la elaboración del estudio de precios de transferencia aún no han sido reguladas de forma específica, sin embargo, existen penalidades generales por incumplimiento de obligaciones fiscales determinadas en el Código Tributario Costarricense, pudiéndose aplicar las establecidas en el Artículo 82 del Código Tributario.

Por su parte, las sanciones relativas a la Declaración Informativa de Precios de Transferencia se encuentran en el Artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual menciona que, en caso de que existiese un incumplimiento en el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa monetaria proporcional al 2% (dos por ciento) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el periodo del impuesto sobre las utilidades anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de tres salarios base y un máximo de cien salarios base. De confirmarse los errores en la información suministrada, dicha penalización será equivalente al 1% (uno por ciento) del salario base por registro incorrecto, entendido como registro la información de

trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica.

La obligación de presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia en Costa Rica se encuentra estipulada en el Artículo 8 del Decreto 37898-H, en el cual se establece que dicha declaración debe presentarse de forma anual, y quienes están obligados son los contribuyentes que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas, y/o que se encuentren clasificados dentro de los Grandes Contribuyentes, Grandes Empresas Territoriales o bajo el régimen de Zona Franca.

Para complementar los estudios de precios y la declaración mencionada, la DGT del Ministerio de Hacienda publicó el 21 de abril del 2017, la resolución DGT-R-16-2017 sobre la documentación adicional de precios de transferencia que se debía presentar por parte de los contribuyentes, haciendo mención de un Master File (informe con información corporativa) y un Local File (informe con información de la empresa local). En esta resolución se menciona toda la información que deben contener estos informes ampliamente.

Luego de esto, la DGT emitió otra resolución, la DGT-R-001-2018, donde se mencionaba el suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte País por País (Country by Country) de la OCDE, esto para empresas cuyos ingresos brutos a nivel global y acumulados sean iguales o superiores a 750 millones de euros (o su equivalente en colones) y que sea un grupo multinacional residente fiscal de Costa Rica. Esta resolución viene a reforzar todas las anteriores, solicitando información más específica de los grupos económicos grandes, para poder verificar la cantidad de relaciones que tienen, en los países donde se encuentran ubicadas las compañías del grupo, y la forma en la que realizan sus transacciones en cada jurisdicción fiscal.

La motivación de implementar las nuevas regulaciones nacionales sobre precios de transferencia es poder determinar las bases imponibles correctas, evitando la erosión de estas, permitiendo con ello la transferencia de beneficios hacia otras jurisdicciones, tema que ha venido sucediendo a lo largo de los años sin poder probarlo por parte de la Administración Tributaria.

La idea es buscar mecanismos más modernos que ayuden a determinar correctamente las bases imponibles. En síntesis, la base teórica de precios de transferencia en Costa Rica indica lo siguiente:

Documento	Número	Año	Nombre	Detalle
Directriz Interpretativa	No. 20-03	2003	Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia	La Administración Tributaria podía ya con esta directriz 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.
Decreto	37898-H	2013	Disposiciones sobre Precios de Transferencia	Se establecieron los lineamientos de aplicación de precios de transferencia para los contribuyentes costarricenses, y la manera de elaborar los estudios de precios con toda la información que debía contener.
Resolución	DGT-R-44-2016	2016	Declaración Anual de Precios de Transferencia	Publicación de la versión definitiva de la Declaración Anual de Precios de Transferencia. Cabe mencionar que hasta el momento la DGT no ha puesto a disposición de los contribuyentes los medios electrónicos mediante los cuales se presentará dicha declaración informativa, y las fechas de presentación han sido pospuestas hasta nuevo aviso.
Resolución	DGT-R-16-2017	2017	Resolución sobre Documentación de los Precios de Transferencia	Documentación adicional de precios de transferencia que se debía presentar por parte de los contribuyentes, haciendo mención de un Master File (informe con información corporativa) y un Local File (informe con información de la empresa local). En esta resolución se menciona toda la información que deben contener estos informes ampliamente.
Resolución	DGT-R-001-2018	2018	Resolución sobre el Suministro de Información de Empresas Residentes en Costa Rica para el Intercambio Automático de Información Tributaria, conforme al reporte país por país	Suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte País por País (Country by Country) de la OCDE, esto para empresas cuyos ingresos brutos a nivel global y acumulados sean iguales o superiores a 750 millones de euros (o su equivalente en colones) y que sea un grupo multinacional residente fiscal de Costa Rica.

Luego de haber explicado ampliamente sobre las propuestas de la OCDE en relación con los precios de transferencia, incluyendo los requerimientos de

información, formatos y metodologías, cabe mencionar que en Costa Rica se están adoptando los mismos planteamientos y utilizando las guías disponibles para las AT de todos los países que deseen aplicarlas e implementarlas en sus respectivas publicaciones gubernamentales.

Ahora bien, analizándolo desde el punto de vista de riesgos u oportunidades que podría generar la adopción de los lineamientos de la OCDE en el país, son los contribuyentes quienes podrían tener más riesgos de estar expuestos a sanciones, ajustes o reclasificaciones, y es la Administración Tributaria quien puede ver esto como una oportunidad más para ir cerrando brechas entre lo que se recauda y lo que se debería de recaudar, si se consigue un adecuado control de las transacciones intragrupo en Costa Rica.

	Para el Contribuyente	Para la Administración Tributaria
Riesgos	Que la AT verifique que se realizan prestaciones sin una respectiva contraprestación. Esto para el caso de cesiones de bienes, servicios, intangibles y financiamientos que no establecen un precio o valor financiero por acuerdo de las partes.	No contar con el personal capacitado para el análisis de los estudios de precios de transferencias de compañías multinacionales realmente grandes con múltiples transacciones. Para esto la AT ha venido capacitando a su personal.
	Controversias con la AT por diferencias de cálculos en los precios determinados, que impacten directamente con los resultados de la(s) compañía(s).	
	La doble imposición cuando una AT realice un ajuste correlativo a una compañía en un país y la otra jurisdicción no esté de acuerdo en realizarlo en su país con la otra empresa.	No contar con una ley (hasta que se apruebe la reforma) que los proteja de los ajustes que se vayan a requerir realizar y que sean aceptados y no refutados por los contribuyentes.
	Encontrar los recursos humanos y financieros, así como la recopilación de la información, el análisis de los datos, las limitaciones tecnológicas de los sistemas, entre otros.	

	Para el Contribuyente	Para la Administración Tributaria
Oportunidades	Ver la aplicación de las nuevas normas de PT de manera consciente, comprendiendo los beneficios que generarán al país.	Asegurarse de que las rentas imponibles de las multinacionales no se desvían artificialmente fuera de sus jurisdicciones.
	Determinar de manera correcta las bases imponibles en cada uno de los países donde el grupo multinacional tiene presencia para que cada jurisdicción reciba lo que corresponde.	Verificar que la base imponible que declaran las multinacionales en sus respectivos países refleja la actividad económica efectuada en cada uno de ellos.
	Buscar la manera de generar utilidades globales adecuadas, mediante una correcta determinación de las bases imponibles.	Disminución de la evasión y la elusión fiscal.
	Establecer una estrategia fiscal enfocada en el cumplimiento de las leyes de Precios de Transferencia a nivel mundial, y en el caso específico de Costa Rica, con lo determinado por la DGT.	Aumento en la recaudación fiscal a mediano y largo plazo.
	Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, porque determinan en gran medida la distribución de la renta y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas relacionadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales.	

Ahora bien, es importante hacer énfasis en las ventajas que trae consigo la aplicación de las Directrices propuestas por la OCDE, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales en Costa Rica.

El Decreto 37898-H considera que la realización de estudios sobre precios de transferencia promueve un tratamiento fiscal equitativo entre las empresas que forman parte de grupos económicos internacionales y las empresas independientes, pues las empresas vinculadas y no vinculadas reciben de ese modo el mismo tratamiento fiscal.

Aunado a esto, se comenta que las disposiciones establecidas en el decreto tienen como propósito brindar mayor seguridad jurídica, tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria.

Cabe hacer mención de que la seguridad jurídica es, en el fondo, la garantía dada al individuo por el Estado de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados o que, si esto último llegara a producirse, le serán asegurados por la sociedad, la protección y reparación de los mismos. En resumen, la seguridad jurídica es la "certeza del derecho" que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares y conductos legales establecidos, previa y debidamente publicados (Wikipedia, 2018)

Aunado a lo anterior, las nuevas regulaciones de precios de transferencia en el país buscan:

Realizar una correcta determinación de las bases imponibles, evitando la erosión de estas mediante el establecimiento de mecanismos de valoración de las transacciones.	
Proteger la base gravable en las transacciones efectuadas entre empresas relacionadas o vinculadas.	Establecer metodologías que permitan verificar la adecuada asignación del precio a las operaciones entre empresas relacionadas e independientes.
Evitar la manipulación de operaciones entre empresas relacionadas, para que no realicen traslados de utilidades a otras jurisdicciones, tal y como se mencionó con anterioridad.	Fiscalizar las operaciones realizadas con entidades ubicadas en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales, como paraísos fiscales.
Establecer procedimientos a través de los cuales se pueda verificar la realidad de las operaciones entre empresas relacionadas y no relacionadas.	Disminuir y controlar de una manera correcta la evasión y elusión fiscal.

La aplicación de las nuevas regulaciones en materia de precios de transferencia en Costa Rica, acerca al país aún más a los estándares y mejores prácticas de la OCDE, lo cual contribuye a transformar la región en una sociedad más transparente próspera e inclusiva (Solís, G, 2018).

Finalmente, es importante mencionar que todos los esfuerzos de aplicar las nuevas regulaciones nacionales provocarán un impacto en la recaudación fiscal, porque se reducirá la evasión y la elusión que se traducirá en un incremento de los impuestos por cobrar por parte de la Administración Tributaria costarricense, y por ende una recaudación más eficiente.

Aunado a lo anterior, es importante mencionar que el ajustarse a las nuevas regulaciones nacionales de precios de transferencia en Costa Rica, implica cambios económicos y de gestión para las organizaciones y grupos económicos. Algunos de estos son los siguientes:

Cambios	
Sesiones de trabajo para comprender toda la temática de PT, lo cual implica tiempo y esfuerzos de la organización	Dedicación de tiempo y espacio a informar a todos involucrados de las compañías relacionadas sobre la necesidad de cumplimiento de nuevas regulaciones.
Cambios en las políticas de precios de las compañías, ajustes a precios de compra y venta, costos, alquileres, intermediación, servicios profesionales, entre otros.	Delegar a un equipo de trabajo el estudio y propuestas de cambios requeridos en la compañías a nivel de procedimientos de compra y venta entre relacionadas, con el fin de no generar pérdidas al grupo económico.
Inversión monetaria en una firma auditora o consultor experto que asesore sobre el tema y elabore los estudios de precios e informes adicionales con información corporativa.	Equipo exclusivo dentro de la empresa encargado de revisar y controlar los estudios de precios de transferencia de todos los países donde tengas presencia los grupo económicos, para que sean congruentes.

A pesar de los múltiples cambios que genera la aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica a los contribuyentes, es de suma importancia llevarlo a cabo debido a que será lo que permite un comercio de libre competencia en el país y la correcta determinación de las bases imponibles en el país.

5. Capítulo V: Conclusiones

Una vez investigada toda la materia sobre precios de transferencia a nivel nacional e internacional, se comprende y confirma la necesidad de su aplicación en los distintos países del mundo y que las distintas jurisdicciones comprendan la importancia de este tema para evitar la evasión fiscal, en especial las nuevas regulaciones nacionales.

La aplicación de las nuevas regulaciones nacionales sobre precios de transferencia en Costa Rica es estrictamente necesaria y habrá que crear consciencia sobre esto en la población gubernamental y empresarial.

Lo que se pretende es realizar una correcta determinación de las bases imponibles, evitando la erosión de estas mediante el establecimiento de mecanismos de valoración de las transacciones entre empresas relacionadas y no relacionadas, y con esto disminuir la elusión y evasión fiscal en el país, además de fomentar el libre comercio.

Las AT han tenido que reaccionar ante la posibilidad de que los precios de transferencia modifiquen la base tributaria nacional en sus respectivas jurisdicciones y que con esta estrategia se reduzca el pago de impuestos. Dado a esto, es que las AT velan porque las transacciones entre empresas relacionadas, locales o del exterior, se realicen en las mismas condiciones que si se realizaran con una compañía independiente.

Lo anterior se traducirá en una recaudación fiscal más eficiente. La Administración Tributaria tendrá mayor facilidad para controlar a los grupos económicos gracias a las nuevas regulaciones nacionales, que obligarán a los contribuyentes a presentar información que hoy en día mantenían como confidencial. Anterior a esto, no existía ningún requerimiento que los obligara a revelar información del grupo económico como tal, y sus relaciones y transacciones con otras compañías del grupo, revelando los precios transados entre ellas.

Las oportunidades de la aplicación de los precios de transferencia, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales, están del lado de la Administración Tributaria, en su mayoría. Y los riesgos más bien del lado de los contribuyentes que tendrán que cumplir con las regulaciones.

La Administración Tributaria se va a ver beneficiada desde muchos puntos de vista, con la aplicación de los precios de transferencia, dentro de los que caben destacar como oportunidades las siguientes:

1. Control más efectivo sobre las transacciones entre empresas de un mismo grupo económico.
2. Mejora en la determinación de las bases imponibles, evitando la erosión de estas.
3. Beneficios en la recaudación fiscal nacional, máxime que ésta es una de las necesidades gubernamentales actuales (del año 2018) y desde hace mucho tiempo.
4. Poder brindar y recibir información mundial de las empresas consideradas como grandes grupos económicos, al tener que compartir información.
5. Disminución en la evasión y la elusión fiscal, dado a que se tendrán controladas las transacciones intragrupo a nivel nacional e internacional, y, por ende, cada contribuyente deberá tributar lo que le corresponde, porque ahora la AT tendrá la información requerida disponible para realizar ajustes en caso de que lo amerite.

Tal y como lo indica la OCDE "los gobiernos necesitan asegurarse de que las rentas imponibles de las multinacionales no se desvían artificialmente fuera de sus jurisdicciones y de que la base imponible que declaran las multinacionales en sus respectivos países refleja la actividad económica efectuada en cada uno de ellos",

lo cual aclara explícitamente las oportunidades que tendrán todas las jurisdicciones que apliquen los precios de transferencia.

Por el otro lado, los contribuyentes tendrán más riesgos que gestionar, debido a que se están regulando ahora temas que antes no se regulaban, por lo cual, deberán ir ordenando sus operaciones entre empresas relacionadas y cambiando estrategias para evitar disminuir su rentabilidad como grupo económico, y no llegar a ser sancionados por incumplimientos o multados por ajustes realizados a sus operaciones de mercado.

Otro riesgo que podrían enfrentar los contribuyentes es el de la doble imposición, que se podría presentar si se realiza un ajuste en un país y el otro país no esté de acuerdo en realizar el ajuste correlativo. Y por esto, el grupo económico tributará dos veces por esa parte de sus beneficios.

Es de suma importancia realizar un consenso internacional acerca de cómo determinar, a efectos fiscales, los precios de transferencia de las operaciones transfronterizas.

Además de los riesgos, es importante comentar sobre los cambios que enfrentan las empresas que deben aplicar los precios de transferencia, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales, los cuales van enfocados a:

1. Incrementos en los costos de las compañías, y, por ende, el grupo económico, por la dedicación y atención que habrá que brindarle a este importante tema.
2. Múltiples cambios que algunos grupos tendrán que realizar en sus estrategias, precios, costos, alquileres, pagos de servicios profesionales, con el fin de llevarlos a precios de mercado, y evitar pagos de multas o sanciones por incumplimientos.

3. Se tendrá que incurrir en gastos adicionales de pago a firmas auditoras o consultores expertos que asesoren y realicen los informes requeridos por la Administración Tributaria: Informe local, Informe Corporativo y el Informe País por País, además del apoyo en la Declaración a presentar cuando se brinde el medio por el cual se deberá llevar a cabo esto.

La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de muchos países, incluido Costa Rica, por lo que es de suma importancia la aplicación de los precios de transferencia al amparo de las nuevas regulaciones nacionales, que se respaldan en las directrices publicadas por la OCDE.

6. Capítulo VI: Recomendaciones

La necesaria aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales debe ser comprendida por todo el territorio nacional, con el fin de que la determinación de las bases imponibles sea la correcta y se evite la erosión de estas, lo cual llevará a una disminución de la elusión y evasión fiscal nacional, incrementando la recaudación.

A la Administración Tributaria:

1. Insistir al Gobierno en que se requiere un cambio en las leyes (aprobación de la reforma fiscal) para poder llevar a cabo las solicitudes de información necesarias sin afectar la seguridad jurídica de los contribuyentes, y que las mismas no sean rechazadas por éstos, al igual que los ajustes que se deseen realizar, al amparo de la legislación actual.
2. Trabajar de manera más rápida en poner a disposición pública el medio por el cual se deberá presentar la Declaración de Precios de Transferencia, y el formato que se deberá completar, porque esto generará aún más interés y/o preocupación en los contribuyentes, al ver que ya hay una fecha y medio de presentación establecidos y que con esto ya no tienen opción de retrasar los estudios e informes que deberán presentar al ente regulador.
3. Seguir capacitando al personal y auditores con el fin de que esto no signifique un riesgo al no lograr determinar ajustes requeridos por falta de conocimiento del tema, o por evasiones que aún las empresas consigan realizar.
4. Seguir monitoreando, con los medios que tenga hoy en día, las relaciones entre empresas para que la brecha entre lo que se debería de recaudar y lo que hoy en día se recauda sea cada vez menor. Conforme se vayan dando cuenta de la cantidad de empresas relacionadas que existen y que llevan a cabo transacciones a precios diferenciados, se irán ajustando los cálculos de las bases imponibles y con esto evitando cada vez más la erosión de estas.

5. Continuar realizando esfuerzos para proteger la base gravable en las transacciones efectuadas entre empresas relacionadas o vinculadas, mediante el establecimiento de departamentos especiales dedicados a este tema, los cuales puedan supervisar y controlar las operaciones realizadas entre las compañías.
6. Disminuir y controlar de manera correcta, mediante mecanismos tecnológicos y gestión de bases de datos, la evasión y elusión fiscal en el país, al amparo de las nuevas regulaciones.
7. Establecer procedimientos a través de los cuales se pueda verificar la realidad de las operaciones entre empresas relacionadas y no relacionadas, aplicando planes específicos de regulación y seguimiento a empresas vinculadas.
8. Aprovechar la recomendación internacional realizada por la OCDE a Costa Rica para impulsar cambios a nivel nacional, con el fin de aumentar la recaudación fiscal. La aplicación de los precios de transferencia al amparo de las nuevas regulaciones nacionales son un medio para conseguir incrementar la recaudación.

A las empresas con vinculación o grupos económicos establecidos en Costa Rica:

1. Realizar esfuerzos para tener en los tiempos requeridos los estudios e informes solicitados por la Administración Tributarias según las nuevas regulaciones, y no incurrir en pagos de sanciones.
2. Capacitar a los colaboradores en el tema para que comprendan la importancia de las nuevas regulaciones nacionales.
3. Establecer un departamento de precios de transferencia o buscar una firma auditora o consultor experto que los mantenga al tanto de los cambios relacionados con el tema.

4. Realizar los cambios requeridos a nivel de estrategia fiscal para no tener problemas a mediano y largo plazo con las Administraciones Tributarias, de Costa Rica y de los países donde tienen presencia los grupos económicos establecidos en el país.
5. Comprender las ventajas que la aplicación de las nuevas regulaciones nacionales puede generar al país tanto a nivel de recaudación como de competencia a nivel comercial.
6. Revisar las políticas de precios de transferencia con el fin de que se realicen los ajustes pertinentes y que estas políticas puedan demostrar que, si existen precios diferenciados, es por una razón comercial, país o estratégica pero justificada y esté realmente establecido en las políticas.

A nivel general, a todo el país:

1. Se recomienda comprender que tanto la aprobación de la reforma fiscal como el acatamiento de todas las normas vigentes nacionales es de suma importancia para que Costa Rica pueda mejorar su situación fiscal, que hoy en día es crítica. El gobierno seguirá insistiendo en que hay que disminuir el gasto, pero sobre todo aumentar la recaudación fiscal, y un tema como el de los precios de transferencia, ha venido a ser parte de este plan. Hay muchos grupos económicos en Costa Rica desconocidos aún, que por años han podido planificar fiscalmente sin que la Administración Tributaria se dé cuenta que realizan transacciones con empresas relacionadas, pero los esfuerzos del ente regulador son cada vez mayores y a los grupos económicos se les van acabando las posibilidades de seguir ocultándose.
2. Los precios de transferencia, además de ser un mecanismo para incrementar la recaudación, mediante la correcta determinación de las bases imponibles, evitando la erosión de estas, deben analizarse también

como un medio para lograr un comercio justo, en igualdad de condiciones, sean empresas relacionadas o independientes.

3. Comprender que uno de los beneficios de la incorporación de Costa Rica al grupo de la OCDE es mejorar la imagen del país a nivel internacional y obtener mejores condiciones y calificaciones de riesgo en mercados internacionales, y es por esto por lo que es de gran importancia que se apliquen las nuevas regulaciones nacionales por parte de la AT y que los contribuyentes colaboren y cumplan sus obligaciones de preparación y presentación de estudios, informes y, oportunamente declaraciones.

7. Capítulo VII: Bibliografía

1. Barrios, H. (2018). Elusión, evasión fiscal y precios de transferencia. Honduras: La Tribuna. Recuperado de: www.latribuna.hn/2018/05/06/elusion-evasion-fiscal-precios-transferencia/
2. Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (2017). *Suspenden plazo para la presentación de la declaración de precios de transferencia*. San José, Costa Rica: Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Recuperado de: www.ccpa.or.cr/suspenden-plazo-para-la-presentacion-de-la-declaracion-de-precios-de-transferencia/
3. Comunidad Tributaria Impositus (2016). Resolución DGT-R-44-2016: Declaración Informativa de Precios de Transferencia. San José, Costa Rica: Comunidad Tributaria Impositus. Recuperado de: <https://www.impositus.com/noticias-y-novedades/resolucion-dgt-r-44-2016-declaracion-informativa-de-precios-de-transferencia/>
4. Comunidad Tributaria Impositus (2017). Actualización Tributaria 2017 Costa Rica, San José, CR.
5. Cruz, M. (2016). ¿Cuál es la relación de las offshore con la erosión fiscal? San José, Costa Rica: El Financiero. Recuperado de: <https://www.elfinancierocr.com/economia-y-politica/cual-es-la-relacion-de-las-offshore-con-la-erosion-fiscal/KBWOTVCWJVANRBQZKJBG6MCKEA/story/>
6. Foro en La Nación (2013). Precios de Transferencia en Costa Rica. San José, CR: Periódico La Nación. Recuperado de: <https://www.nacion.com/opinion/foros/precios-de-transferencia-en-costa-rica/INF5SZZOFJCY7KYBBJD36D4SRE/story/>
7. García, J. (2003). Globalización de la Economía Internacional. Periódicos Científicos. Recuperado de: <http://periodicoscientificos.ufmt.br/ojs/index.php/res/article/viewFile/192/182>
8. García, S., Castro, A., Rodríguez, J. (2018). Impuesto a las Personas Jurídicas vuelve a entrar en vigencia. San José, Costa Rica: KPMG. Recuperado de: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/02/tnf-tp-costa-rica-feb5-2018.pdf>

9. Grupo Consultor Internacional (2017). Novedades en Precios de Transferencia en Costa Rica. Tijuana, México: Grupo Consultor Internacional. Recuperado de: <https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/costa-rica>
10. Jackman, L. (1997). Taxation International. Estados Unidos.
11. Leitón, P. (2017). Transparencia y justicia fiscal contribuyeron para que Costa Rica quedara fuera en lista de paraísos fiscales. San José, Costa Rica: La Nación. Recuperado de: <https://www.nacion.com/economia/politica-economica/transparencia-y-justicia-fiscal-contribuyeron-para/BD5JJJXMGZHGLBCSLQX3NU73LM/story/>
12. Navarro, P. (2018). Se publica resolución DGT-R-16-2017 sobre documentación de Precios de Transferencia. San José, Costa Rica: Comunicad Tributaria Impositus. Recuperado de: <https://www.impositus.com/noticias-y-novedades/se-publica-resolucion-dgt-r-16-2017-sobre-documentacion-de-precios-de-transferencia/>
13. OCDE (2018). Más información sobre la OCDE. OCDE Mejores Políticas para una vida mejor. Recuperado de: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>
14. Paris AFP (2009). OCDE retira a Costa Rica de su "lista negra" de paraísos fiscales. San José, Costa Rica: La Nación. Recuperado de: <https://www.nacion.com/economia/ocde-retira-a-costa-rica-de-su-lista-negra-de-paraisos-fiscales/FS6MZBUBRBAXTC444M53SIXVRA/story/>
15. Rees, C. (2017). ¿Qué son los precios de transferencia? San José, Costa Rica: El Mundo CR. Recuperado de: <https://www.elmundo.cr/los-precios-transferencia/>
16. Vargas, E. (s.f.). Opinión Invitada: Precios de Transferencia en Costa Rica. San José, Costa Rica: Cámara de Servicios Corporativos de Alta Tecnología. Recuperado de: <http://www.camscat.org/lo-nuevo/precios-de-transferencia-en-costa-rica/>
17. Wikipedia (2018). Globalización. Wikipedia. Recuperado de: <https://es.wikipedia.org/wiki/Globalización>
18. Wikipedia (2018). Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Wikipedia. Recuperado de:

https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_para_la_Cooperaci%C3%B3n_y_el_Desarrollo_Econ%C3%B3micos

19. Ecured (2018). Precio de Transferencia. Cuba: Ecured. Recuperado de: https://www.ecured.cu/Precio_de_transferencia
20. Conocimiento Universitario (2018). Reseña Histórica de los Precios de Transferencia. Universidad y Sabiduría. Recuperado de: <http://universidadysabiduria.blogspot.com/2012/12/resena-historica-de-los-precios-de.html>
21. Camacho, C. (2015). Los riesgos en los precios de transferencia. San José, Costa Rica: La Nación. Recuperado de: <https://www.nacion.com/economia/los-riesgos-en-los-precios-de-transferencia/RCF6DDONNBB77JEZSXXZSBGPHI/story/>
22. Natera Consultores, S.C. (2018). Precios de transferencia. Ciudad de México, México: Natera Consultores, S.C. Recuperado de: <https://www.natera.com.mx/index.php/es/areas-de-practica/precios-trans>
23. Somohano, Simón, Mesta, J. (2017). Precios de Transferencia. Efectos de la Globalización. Colombia: Auditorool. Recuperado de: <https://www.auditoool.org/blog/auditoria-externa/2245-precios-de-transferencia-efectos-de-la-globalizacion>
24. Casale, A. (2016). Precios de Transferencia, una oportunidad de análisis del negocio. Legaltoday. Recuperado de: <http://www.legaltoday.com/firmas>
25. OCDE (2011). Legislación en materia de precios de transferencia – Propuesta de enfoque. Centro de Política y Administraciones Fiscales. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>

8. Capítulo VIII: Anexos

Anexo 1: Declaración del Alcance de la Investigación y aprobación

Tema Propuesto:

Los Precios de Transferencia y su necesaria aplicación en Costa Rica al amparo de nuevas regulaciones nacionales.

Justificación de la investigación:

Los Precios de Transferencia fueron introducidos en el ámbito tributario mundial desde principios del siglo XX, en Europa y Estados Unidos, pero se ha trabajado con mayor atención en el tema desde finales de los años setenta en los países más desarrollados.

Cada vez son más los países que adoptan las directrices propuestas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en relación con este tema, considerándolas para establecer regulaciones nacionales acordes a los requerimientos que se han venido procurando a nivel mundial.

Los lineamientos de precios de transferencia son una metodología utilizada para analizar si se está vendiendo y comprando a valores de mercado en transacciones realizadas por las empresas relacionadas de un mismo grupo económico.

Costa Rica, no quedándose atrás en temas de importancia internacional, publicó un Decreto en 2013 donde se establecen las Disposiciones sobre Precios de Transferencia y se señala la obligatoriedad de los contribuyentes de mantener la información, los documentos y los análisis suficientes para valorar sus operaciones con partes vinculadas a precios de mercado. Entre 2016 y 2018 se han realizado tres publicaciones adicionales en relación con este tema, con el fin de establecer los lineamientos sobre requerimientos de documentación, la Declaración de Precios de Transferencia a presentar (suspendida hasta nuevo aviso), los nuevos requerimientos de información corporativa y local, y por último lo relativo al informe país por país.

La aplicación de las nuevas regulaciones nacionales sobre precios de transferencia trae consigo ventajas para la Administración Tributaria y retos para los grupos económicos que deberán acatarlas al amparo de los lineamientos establecidos, pero el fin último debería ser crear consciencia sobre la necesidad de que realmente sean implementadas para fomentar la libre competencia y la determinación correcta de las bases imponibles.

Objetivo(s) de la investigación:

Objetivo general: Investigar a fondo sobre los precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional, por medio de una investigación documental, para identificar claramente la necesidad de que se conviertan en una práctica consolidada en Costa Rica, al amparo de las nuevas regulaciones.

Objetivos específicos:

1. Mostrar el cuerpo normativo y de gestión que aporta la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) al esquema de precios de transferencia de Costa Rica con la revisión de la materia disponible, para sintetizar con una valoración de las oportunidades o riesgos de adoptar sus lineamientos al amparo de las nuevas regulaciones nacionales.
2. Analizar las ventajas que trae consigo la aplicación de las normas de precios de transferencia en el país, enlistando los principales elementos que le caracterizan y le denotan importancia, para resumir la base teórica que prevalece en Costa Rica sobre este tema.
3. Resumir los principales cambios que implica para las distintas organizaciones y grupos económicos, desde el punto de vista económico y de gestión, el ajustarse a las regulaciones nacionales de precios de transferencia en Costa Rica.

Descripción general de la investigación:

Investigación documental a nivel general de los precios de transferencia, sus antecedentes, su razón de ser, las propuestas de la OCDE con respecto al tema, los métodos y requerimientos de documentación, y la necesidad de que la aplicación de estas normas se dé en Costa Rica, al amparo de las nuevas regulaciones nacionales.

Aportes esperados con la investigación:

Ampliación de conocimiento en el tema de precios de transferencia en el ámbito nacional e internacional, además del análisis de las ventajas que trae consigo la aplicación de la normativa en Costa Rica sobre el tema, y los retos que implica para el sector empresarial (obligados tributarios) el tener que ajustarse a dichas normas establecidas.

Tutor propuesto: Carlos M D´Arrigo

Firma del Tutor: _____

Nombre del estudiante: Silvia Carolina Chavarría Flores

Firma del estudiante: _____

Aprobado:

SI NO

Firma:

Director Académico MAF: Bernardo López González

Anexo 2: Plantilla de Evaluación de la Tesina

<i>EVALUACION DE TESINA</i>		
------------------------------------	--	--

Nombre del Estudiante :	
Título de la tesina:	

Concepto evaluado	Puntaje máximo	Puntaje asignado
1. Trabajo escrito (70%)		
Nuevos aportes al conocimiento (temas, aplicaciones novedosas, innovación en el sector y/o actividad, etc.)	30%	
Organización y desarrollo del conocimiento generado y documentado	30%	
Presentación final del documento	10%	
2. Exposición y defensa (30%)		
Conocimiento de la materia (claridad en la revisión e interpretación de resultados, claridad y profundidad en las respuestas dadas al tribunal).	10%	
Organización del material de la presentación (uso de notas, coherencia, ajuste al tiempo límite, etc.) y efectividad en el uso de las ayudas audiovisuales.	10%	
Claridad para comunicarse y mantener la atención de la audiencia, presentación personal, voz, dicción.	10%	
Calificación final	100%	

OBSERVACIONES:

NOMBRE Y FIRMA MIEMBROS DEL TRIBUNAL

FECHA

Anexo 3: Directriz No. 20-03: Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION Directriz No. 20-03 San José, 10 de junio de 2003 Señores [...] Estimados señores: Con fundamento en las facultades establecidas en el artículo 10 del Decreto Ejecutivo No. 27146-H de 21 de mayo de 1998, publicado en el Diario Oficial "La Gaceta" No.136 de 15 de julio de 1998 y Resolución No. 013-98 de las ocho horas del veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y ocho de la Dirección General de Tributación, publicada en "La Gaceta" No. 171 de 2 de setiembre de 1998 y sus reformas, se emite la Directriz No. 20-03, denominada "TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN EL VALOR NORMAL DEL MERCADO ". Dr. Adrián Torrealba Navas Director General Tributación VB° DIVISIÓN NORMATIVA cc . Dirección General, Directores de División, Gerentes de las Administraciones Tributarias, Subgerencias Técnicas Jurídicas, División Normativa, Digesto y Archivo. jjiménez/Precios de Transferencia DIRECTRIZ INTERPRETATIVA N° 20-03 "TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN EL VALOR NORMAL DEL MERCADO". OBJETIVO Lograr una correcta interpretación del artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de modo que se comprendan los ajustes de precios de transferencia entre empresas vinculadas. RESPONSABLES La ejecución de esta directriz es responsabilidad de los Directores de División, Gerentes de las Administraciones Tributarias y de Grandes Contribuyentes, quienes deberán comunicarlo al personal a su cargo. FUNDAMENTO LEGAL Artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. VIGENCIA Rige a partir de su emisión. I. INTRODUCCIÓN Desde hace algunos años, es pacíficamente aceptado por la doctrina jurídico-tributaria, que las leyes fiscales deben interpretarse tomando en cuenta su finalidad, su significado económico y los hechos, tal y como han sucedido realmente. La labor interpretativa resultaría de la combinación de estos tres elementos. El presupuesto de hecho de la obligación tributaria es una manifestación de capacidad económica, razón por la que en materia tributaria no se puede esquivar el criterio de interpretación o apreciación de los hechos, el cual debe atender a la sustancia económica de cada uno. De esa forma, todo acto o transacción comercial debe responder a una intención de los sujetos que intervienen y esa intencionalidad se manifiesta a través de una estructura jurídica determinada, como puede ser un contrato de compraventa, contrato de financiamiento, etc. Debe ser de relevancia para el derecho tributario, el resultado práctico buscado a través de la elección de cualquier figura jurídica y la indiferencia de los efectos jurídicos representados por las partes - incluso queridos por aquéllas- en tanto conduzcan a un resultado de justicia y equidad tributaria. Cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico. El intérprete debe prescindir de esas

formas jurídicas y considerar la intención económica verdadera de las partes. Es así como, en algunos casos, se deben establecer criterios que obedezcan a la “naturaleza económica de las operaciones” antes que a la “naturaleza jurídica del acto”. Es decir, las opciones de las partes no son vinculantes para la Administración, ni en cuanto al tipo de negocio adoptado, ni tampoco respecto a las indicaciones expresas relativas a los objetos negociados. Las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas pueden adoptar múltiples formas o modalidades. Podemos señalar entre éstas las transacciones vinculadas con la fijación de un precio de transferencia acordado o el establecimiento de ciertas cláusulas, condiciones y acuerdos que proporcionen beneficios a otros miembros del grupo de empresas, sin contraprestación a cambio. Esas relaciones comerciales y transferencia que puede ser objeto de controversia, sino también las características esenciales del mismo negocio. Por esta razón, resulta importante la integración de la doctrina de “precios de transferencia” a la normativa existente, en la apreciación de los hechos, según acuerdos o contratos realizados entre partes vinculadas. En materia de precios de transferencia, la aplicación del principio de “comparables en el mercado” (Arm’s length)^{1[1]} en operaciones vinculadas, se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada, con aquellas transacciones que realizan empresas independientes, es decir, que esos precios deben ser equivalentes a los correspondientes de transacciones similares realizadas entre empresas independientes ^{2[2]}. ^{1[1]} Denominación según el modelo de la OCDE. ^{2[2]} Aunque en materia de fiscalidad internacional, los trabajos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), están dirigidos a identificar soluciones para evitar la doble imposición económica internacional, es importante citar, para ilustrar un poco el concepto de “vinculación”, lo concerniente a empresas asociadas, según el artículo 9 del Modelo de Convenio, el cual indica: una empresa(...) participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa (...) y en uno u otro caso las dos empresas están, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes.”

DIRECTRIZ INTERPRETATIVA N° 20-03 “TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN EL VALOR NORMAL DEL MERCADO”.

La potestad de la Administración Tributaria, para valorar las transacciones entre entidades vinculadas^{3[3]}, que contemplen precios de transferencia distintos a los del mercado y efectuar los ajustes pertinentes en materia de imposición sobre la renta, tiene su asidero legal en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. I. El artículo 8 citado concede facultades a la Administración Tributaria, en los siguientes aspectos: A. Para atribuir a la situación y actos jurídicos una significación acorde con la realidad de los hechos, independientemente de las formas jurídicas que adopten los contribuyentes, y desconocer esas formas jurídicas y aplicar la norma prescindiendo de ellas, cuando atenten contra la realidad de los hechos gravados y afecten, en consecuencia, la cuantía de las obligaciones tributarias. B. 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. Así, las ganancias que, salvo por esas condiciones, podrían haber sido devengadas por una de las empresas, pueden ser incluidas en las ganancias de esa empresa y ser gravadas. La ficción consiste en valorar las operaciones como si se hubieran realizado entre sociedades independientes. A diferencia del anterior, en este último aspecto, en el caso de sociedades con algún grado de vinculación, lo normal es que los acuerdos que establecen un determinado precio de transferencia existen, por lo que el principio de la realidad económica exige reconocer la realidad económica de la operación, pues ésta es la que efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican precisamente por el fenómeno de la vinculación. De este modo, se crea la ficción de que en algunos casos, el precio pactado puede ser distinto del real. 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. 3[3] Se consideran operaciones vinculadas aquellas de las cuales deriva una relación con las transacciones que efectúan: un socio, empleado, directivo, asesor o familiar con la empresa, en forma directa o indirecta u otra. II. Otras regulaciones propias a otras ramas del derecho, se encuentran contenidas en el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en virtud de las cuales la obligación tributaria, incluyendo su cuantía real, no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho positivo costarricense. III. 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. 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. La presente directriz deja sin efecto cualquier criterio externado anteriormente, que se oponga total, parcialmente o que se haya interpretado en forma diferente a lo que se ha indicado. Nota del Digesto Tributario: La acción de inconstitucionalidad interpuesta contra esta directriz, fue declarada sin lugar por la Sala Constitucional, mediante Res. N° 4940-2012. La citada resolución se puede consultar en este módulo, en el apartado Normativa y Jurisprudencia recomendada. _____

Anexo 4: Decreto 37898-H: Disposiciones sobre Precios de Transferencia

DECRETO N° 37898-H LA PRESIDENTA DE LA REPÚBLICA Y EL MINISTRO DE HACIENDA Con fundamento en el artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política y los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971. Considerando: I.- Que la globalización de procesos económicos a gran escala ha generado una creciente interdependencia entre los distintos países del mundo, unificando sus mercados bajo procesos dinámicos de los que el ordenamiento jurídico tributario no está ajeno. Las transacciones interempresariales son cada día más comunes entre sujetos económicos con algún grado de vinculación, con respecto al capital o al poder de dirección. Actualmente la mayoría de las transacciones internacionales se realizan entre empresas del mismo grupo empresarial. II.- Que la estrategia comercial de las operaciones de esos grupos empresariales responde a intereses de diferente índole, entre los cuales se encuentra maximizar sus beneficios económicos consecuente con el ánimo de lucro; sin embargo, en algunos casos, la fijación de precios entre empresas vinculadas, denominados precios de transferencia, podría perseguir otros motivos como trasladar la fuente de la ganancia de una jurisdicción a otra, perjudicando o erosionando las bases fiscales de un determinado país. III.- Con respecto al tema de los precios de transferencia, la Contraloría General de la República en el libro denominado "El Sistema Tributario Costarricense", señala: "Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias." IV.- Que en el ámbito internacional, existe una tendencia de adoptar normas específicas que regulen los precios de transferencia, en cuanto a sus principios básicos, metodología y procedimientos, con el objeto de mejorar la recaudación y lograr mayor justicia tributaria. V.- Que la Dirección General de Tributación ha realizado determinaciones de oficio en el tema de precios de transferencia, de conformidad con la Directriz Interpretativa N° 20-03 denominada "Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado", de fecha 10 de junio del 2003, fundamentada en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que contiene el denominado "Principio de Realidad Económica". La realización de estudios sobre precios de transferencia promueve un tratamiento fiscal equitativo entre las empresas que forman parte de corporaciones internacionales y las empresas independientes, pues

las empresas vinculadas y no vinculadas reciben de ese modo el mismo tratamiento fiscal. En términos generales, las determinaciones de oficio realizadas desde el año 2003, han sido confirmadas por el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Contencioso Administrativo. VI.- Que mediante la Resolución N° 2012004940 de las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, rechazó una acción de inconstitucionalidad presentada en contra de la citada Directriz Interpretativa N° 20-03. VII.- Que mediante avisos publicados en el Diario Oficial La Gaceta de fechas 21 de diciembre del 2012 (Alcance Digital N° 210, La Gaceta N° 247) y 24 de diciembre del 2012 (Alcance digital N° 211, La Gaceta N° 248), se otorgó a los interesados la oportunidad de exponer su parecer respecto al presente decreto. VIII.- Que, en razón de lo anterior, y con el propósito de brindar mayor seguridad jurídica, tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, se considera conveniente emitir las siguientes disposiciones sobre la materia de Precios de Transferencia. Por tanto: Decretan: Disposiciones sobre Precios de Transferencia Artículo 1º- Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8º del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto. El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Decreto. Artículo 2º- Facultades de la Administración. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables. En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país. Artículo 3º- Ajuste correlativo. El ajuste correlativo es un acto realizado por la Administración Tributaria fundamentado en la verificación de un estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria de otro país. Este ajuste correlativo tiene como fin evitar la doble imposición, producto de un ajuste de precios de transferencia aplicado por otra Administración Tributaria. Este ajuste se aplicará cuando así se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado, resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si

considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de este Decreto y que a consecuencia de aquél se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente. Artículo 4º- Definición de partes vinculadas. A los efectos del presente Decreto, se consideran partes vinculadas las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica y aquellas también residentes en el exterior, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos contribuyentes, o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio. Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una persona o entidad tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial que no tenga facultades suficientes, según la legislación de ese país, para intercambiar información de relevancia fiscal con la Administración Tributaria costarricense. Se considerarán específicamente partes vinculadas: 1. Las personas físicas o jurídicas que califiquen en alguna de las siguientes situaciones: a) Una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto. b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas. c) Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o partícipe de otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones: i. Que posea la mayoría de los derechos de voto. ii. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. iii. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto. iv. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración. v. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por esta. d) Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, todas ellas integrarán una unidad de decisión. A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado. 2. También se considerarán partes relacionadas: a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación. b) Una persona residente

en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma, residente en el exterior.

c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última. d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior. e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Artículo 5º- Análisis de comparabilidad. El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad. Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

a. Las características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso. b. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación. c. Términos o condiciones contractuales. d. Circunstancias económicas, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros. e. Las estrategias empresariales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. f. Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos. Se entiende por precio de transacción comparable interna, el precio que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes, es decir donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada. Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

1. Que ninguna de las diferencias, si es que existen, entre las operaciones comparadas o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones comparadas, afectan materialmente el precio o el margen de plena competencia. 2. Que pueden efectuarse ajustes razonables para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias.

Artículo 6º- De los métodos. La determinación del precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia:

a) Método del precio comparable no controlado: Consiste en valorar el precio del bien o servicio en una operación entre personas relacionadas al precio del bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias comparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. b) Método del costo adicionado: Consiste en incrementar el valor de adquisición o costo de producción de un bien o servicio en el margen de utilidad habitual que obtenga el contribuyente en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, en el que personas

independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta. c) Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas. d) Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente: i. Se determinará la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación. ii. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas. e) Método del margen neto de la transacción: Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones. f) Adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral i) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

Artículo 7º- Determinación del precio de libre competencia. En los casos en que proceda, se determinará el rango intercuartil utilizando la serie de los comparables identificados. Si el precio o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establece la mediana como el precio de libre competencia.

Artículo 8.- Declaración informativa. Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos contribuyentes que se encuentren dentro de las dos situaciones siguientes: a. Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y b) Se encuentren clasificados como grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca. En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a y b de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados residentes en Costa Rica o en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y

comprobar si resultan pertinentes, para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia. Mediante resolución se indicarán las disposiciones generales sobre esta declaración informativa. Artículo 9º- Pautas generales de documentación: Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. Las necesidades de documentación de la Administración se concretarán aplicando los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionados en relación con las circunstancias propias de los contribuyentes. La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma castellano, si fuere el caso. A tal efecto, la documentación e información a conservar será, entre otras, la siguiente: a) Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente. b) Lista de activos fijos utilizados en las operaciones vinculadas, en la medida en que sean económicamente relevantes en el análisis de las operaciones con partes vinculadas. c) Riesgos inherentes a la actividad, tales como los comerciales, financieros, los asumidos en la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes y/o servicios realizados por el contribuyente, en la medida que sean relevantes para el análisis de las operaciones con partes vinculadas. d) Descripción general de la estructura organizativa y operativa del contribuyente y del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, incluyendo la identificación de personas que dentro del grupo, realicen operaciones con el contribuyente. e) Nombre, denominación y/o razón social, número de registro de contribuyente, domicilio fiscal del contribuyente domiciliado en Costa Rica, así como también de las partes vinculadas con las cuales el contribuyente mantuvo operaciones. f) Información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, su cuantía y la moneda utilizada. g) Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera. h) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados con él, en la medida en que sean relevantes para el análisis de las operaciones con vinculados. i) Método o métodos utilizados para la determinación de los precios conforme al principio de plena competencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa. j) Identificación de cada una de las operaciones o empresas comparables seleccionadas; incluyendo la identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables; detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados; detalle de los comparables no seleccionados

indicando los motivos y consideraciones para desecharlos; descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables. k) Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Asimismo, la información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las resoluciones correspondientes. l) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada. Artículo 10.- Acuerdos de Precios por anticipado. Los contribuyentes podrán solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían convenido partes independientes en operaciones similares. Cuando no se logre un consenso entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la suscripción del acuerdo, se dictará un auto que así lo indique y en el mismo se dispondrá el archivo del expediente. Contra este auto no cabrá recurso alguno. Los acuerdos de precios por anticipado tendrán una vigencia de tres años. Mediante resolución se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán estos acuerdos. Artículo 11.- Rige a partir de su publicación. Dado en la Presidencia de la República.- San José, a los cinco días del mes de junio del dos mil trece

Anexo 5: Decreto DGT-R-16-2017: Resolución sobre Documentación de los Precios de Transferencia

Publicado en La Gaceta N° 75 del 21 de abril de 2017.

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

RESOLUCIÓN SOBRE DOCUMENTACION

DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

DGT-R-16-2017. —Dirección General de Tributación, a las ocho horas del treinta de marzo del dos mil diecisiete.

Considerando:

I.—Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Administración Tributaria para dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

II.—Que el artículo 105 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que toda persona física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas.

III.—Que mediante Decreto Ejecutivo N° 37898-H del 05 de junio de 2013 y publicado en *La Gaceta* N° 176 del 13 de setiembre de 2013, se dictan las disposiciones regulan de manera general los precios de transferencia.

IV.—Que el artículo 9 del mencionado Decreto Ejecutivo establece las pautas de documentación de los precios de transferencia y señala la obligatoriedad de los contribuyentes de mantener la información, los documentos y los análisis suficientes para valorar sus operaciones con partes vinculadas a precios de operador independiente.

V.—Que en el contexto internacional, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha definido en el capítulo V de las Guías de Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, lineamientos sobre requerimientos de documentación que: a) permitan demostrar que los precios utilizados en transacciones vinculadas se ajustan a precios de operador independiente, b) faciliten a las administraciones tributarias llevar a cabo una adecuada gestión de riesgo, c) provean a las administraciones tributarias la documentación e información que facilite la ejecución de actuaciones fiscalizadoras y d) faciliten el intercambio de información entre administraciones tributarias.

VI.—Que además de los señalado en el punto anterior, la OCDE se encuentra desarrollando un proyecto para combatir la erosión de la base imponible mediante el traslado de beneficios, conocido por sus siglas en inglés como BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). La acción 13 de este proyecto propone el establecimiento de pautas de documentación relacionadas con el uso de los precios

de transferencia, a las que denomina “Master File”, que se refiere a información corporativa y el “Local File”, que versa sobre información sobre la empresa local.

VII.—Que en acatamiento del artículo 174 del Código Tributario, el proyecto de la presente resolución se publicó en el sitio web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección “Propuestas en consulta pública”, subsección “Proyectos Reglamentarios Tributarios”; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el diario oficial *La Gaceta*. El aviso fue publicado en *La Gaceta* N° 244 del 20 de diciembre 2016 y en *La Gaceta* N° 245 del 21 de diciembre de 2016, por lo que a la fecha de emisión de esta resolución se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada. **Por tanto,**

RESUELVE:

Artículo 1º—Todos los contribuyentes que realicen operaciones con empresas vinculadas deberán conservar por el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios la documentación que respalde la forma en que sus precios de transferencia se ajustan a los precios de operador independiente, así como la documentación que permita conocer y comprender la forma en que está estructurado el grupo económico, tanto en el ámbito nacional como en el internacional.

Artículo 2º—La siguiente información deberá estar a disposición de la Administración Tributaria para ser suministrada en el momento en que ésta lo solicite:

1- Información corporativa:

- a) Esquema que ilustre la estructura organizativa y de participación patrimonial de los entes que componen el grupo económico, así como su ubicación geográfica.
- b) Detalle de los impulsores de beneficios más importantes que tiene el grupo económico, es decir, los factores microeconómico que más contribuyen al desarrollo del negocio.
- c) Descripción de la cadena de aprovisionamiento para los cinco productos o servicios más importantes, más la descripción de la cadena de aprovisionamiento de aquellos que alcancen un mínimo de 5% del ingreso bruto total.
- d) Una lista con breve descripción de los más importantes contratos de servicios, así como de servicios de investigación y desarrollo, realizados entre el grupo económico. Incluyendo una descripción de las capacidades de las empresas que proveen estos servicios. Además, describir las políticas de precios de transferencia sobre la asignación de costos de los servicios indicados, para determinar los precios de estos servicios que son transados entre miembros del grupo económico.

e) Descripción de los principales mercados geográficos en que se colocan los bienes y servicios generados que están referidos en el punto c) anterior.

f) Análisis funcional en el que se describan las principales contribuciones a la creación de valor a la que individualmente realizan las entidades del grupo, especificando las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados.

g) Descripción de las reestructuraciones, adquisiciones y segregaciones que hayan ocurrido dentro del grupo económico durante el período impositivo.

h) Descripción general de la estrategia seguida por el grupo económico para el desarrollo, la propiedad y la explotación de intangibles. Debe señalarse la localización de las facilidades y de quienes administran las actividades de Investigación y Desarrollo.

i) Una lista de intangibles o grupo de intangibles del grupo económico que inciden en los precios de transferencia, e indicar la propiedad legal de estos intangibles.

j) Lista de los acuerdos importantes efectuados entre las empresas asociadas relativos a licencias, servicios de investigación y acuerdos de reparto de costos.

k) Descripción general de las políticas del grupo económico relacionadas con investigación y desarrollo e intangibles.

l) Mención de cualquier otro aspecto que se considere relevante ocurrido en el período impositivo, relacionado con las transacciones entre vinculadas en materia de intangibles. Debe señalarse, entes involucrados, países y compensación realizada.

m) Descripción general de la forma en que el grupo económico es financiado, incluyendo los acuerdos de financiamiento con los acreedores independientes.

n) Identificación si existe algún miembro del grupo que funja como ente financiero para toda la corporación multinacional, de ser así, deben indicarse las regulaciones del país que aplican al ente financiero y el lugar desde donde efectivamente esa entidad es dirigida.

o) Descripción general de las políticas sobre precios de transferencia, relacionadas con los contratos financieros entre las empresas del grupo económico.

p) Estados Financieros consolidados para el período impositivo, además de otros reportes financieros, de contabilidad administrativa y de impuestos, necesarios para determinar el precio de libre competencia.

q) Listado con una breve descripción de los acuerdos previos de precios de transferencia, unilaterales, bilaterales o multilaterales que el grupo económico haya suscrito. Igualmente deben enlistarse los acuerdos de procedimiento mutuo o cualquier otro acuerdo que defina aspectos de distribución tributaria entre países.

2- Información de la empresa local:

a) Una descripción de la estructura administrativa de la entidad local, un organigrama de la entidad local, indicar a cuáles personas les reporta los gerentes locales e indicar los países donde se encuentran las personas a quienes se les reporta.

b) Un detalle de la estrategia de negocio perseguida por la empresa, incluyendo una indicación sobre si la empresa ha estado involucrada o afectada por una reestructuración, por una transferencia de intangibles en el correspondiente período impositivo, o en el período impositivo anterior. Además, una explicación de cómo esos aspectos antes citados han afectado a la empresa local.

c) Lista de los competidores más importantes.

d) El monto de la transacción por tipo de operación y por país, con el desglose que sea necesario, por ejemplo, por producto o grupos de productos.

e) Un análisis de comparabilidad, que incluya sus elementos, tales como a) características del producto, b) análisis funcional, c) circunstancias económicas, d) cláusulas contractuales, e) estrategias empresariales, según las guías de la OCDE, con respecto a cada uno de los tipos de operación.

f) Indicar el método de precios de transferencia seleccionado, para los ítems señalados en el punto d).

g) Indicación de cuál es la empresa seleccionada como empresa analizada al realizar el estudio de precios de transferencia y las razones por las cuales se seleccionó esa empresa.

h) Un resumen de los supuestos realizados al aplicar la metodología de precios de transferencia.

i) Explicación de los resultados del análisis multianual.

j) Una lista y descripción de las transacciones comparables independientes, sean estas internas o externas. Así como cualquier información relevante sobre la metodología y justificación de selección de estos comparables o su descarte, y las fuentes de información utilizadas.

k) Una descripción de los ajustes de comparabilidad realizados, indicando si los mismos se efectuaron a la parte analizada, a la parte independiente o a ambos.

l) Una justificación de la selección tanto del método de precios de transferencia como el indicador financiero aplicado.

m) Un resumen de la información financiera utilizada en la aplicación de la metodología de precios de transferencia.

n) Una copia de los acuerdos previos de precios de transferencia, unilaterales, bilaterales y multilaterales y otros acuerdos en los cuales la empresa local no ha suscrito, pero que están relacionados con las transacciones en estudio.

o) Una copia de los estados financieros auditados del ente local, para el período impositivo que corresponda. Sobre este particular se aplicará lo dispuesto en la Resolución DGT-R-026-2015 del 18 de agosto de 2015.

p) Descripción y justificación de cómo se utilizaron los valores de los estados financieros para ser aplicados en los indicadores financieros y los métodos de precios de transferencia seleccionados.

q) Resumen de los datos financieros utilizados como comparables y las fuentes donde fueron obtenidos.

r) Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran en un proceso de fiscalización o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Asimismo, la información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las resoluciones correspondientes.

s) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada.

Artículo 3º—**Vigencia.** La presente resolución rige a partir de su publicación en el diario oficial *La Gaceta*.

Publíquese. —Carlos Vargas Durán, Director General.— 1 vez.—O. C. N° 3400031806.—Solicitud N° 81686.—(IN2017124996).

Anexo 6: Decreto DGT-R-001-2018: Resolución sobre el Suministro de Información de Empresas Residentes en Costa Rica para el Intercambio Automático de Información Tributaria, conforme al reporte país por país

Publicado en La Gaceta N° 20 del 2 febrero de 2018.

RESOLUCIÓN SOBRE EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN DE EMPRESAS RESIDENTES EN COSTA RICA PARA EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA, CONFORME AL REPORTE PAIS POR PAIS (Country by Country) DE LA OCDE

N° DGT-R-001-2018. —San José, a las ocho horas, del once de enero dos mil dieciocho.

Considerando:

I.—Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios -en adelante Código Tributario-, faculta a la Administración Tributaria a dictar normas generales para los efectos de la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijan las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

II.—Que el artículo 106 quáter del Código Tributario, contiene el denominado “Procedimiento para requerir información financiera para el intercambio de información con otras jurisdicciones, en virtud de un convenio internacional”, para lo cual la Administración Tributaria definirá, mediante resolución general, el tiempo y la forma en que las entidades financieras y cualquier otra entidad que aún sin ser catalogada como financiera que efectúe alguna actividad de esta naturaleza, deberá suministrar la información de sus clientes que sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios para cumplir con un instrumento internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria en cualquiera de sus modalidades.

III.—Que la República de Costa Rica, aprobó mediante la Ley N° 9118 del día 07 de febrero de 2013, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, en adelante la Convención, que establece en el artículo 6, denominado “Intercambio de Información Automático”, que las partes intercambiarán cualquier información que sea previsiblemente relevante para la administración y aplicación de sus leyes locales en relación con los impuestos cubiertos por esa Convención.

IV.—Que la mencionada Convención constituye una norma supra legal, que forma parte de las fuentes del derecho tributario, según lo establece el artículo 2 del Código Tributario. A la vez el Gobierno de Costa Rica, mediante la adhesión a la Declaración sobre el Intercambio Automático de Información en Materia Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -en adelante OCDE- firmada en mayo de 2014, se compromete a implementar el Estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Fiscal, como una herramienta global para combatir los delitos tributarios y financieros, así como evitar

las planeaciones fiscales agresivas que erosionan las bases imponibles de forma constante.

V.—En ese sentido el 27 de enero de 2016, el Gobierno de Costa Rica firmó el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el reporte país por país, en el cual se establece la implementación del “Estándar para el Intercambio Automático de Información de partes relacionadas” o “Reporte País por País”, conocido como Country by Country (CbC), correspondiente a la Acción N° 13 del Plan “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), en español denominado “Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” para lo cual se requiere que las empresas residentes en territorio costarricense que tengan la condición de dominantes de un grupo empresarial, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra empresa, residente o no residente, deberán aportar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios que se indica en esta Resolución.

VI.—Que a efecto de que la Administración Tributaria pueda cumplir con los compromisos asumidos en los documentos mencionados, se considera necesario definir los obligados tributarios, términos, procedimientos y plazos de cumplimiento que deben acatar las empresas obligadas a suministrar la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, conforme lo establece el reporte país por país.

VII.—Que el artículo 4° de la Ley de Protección al Ciudadano del Exceso de Requisitos y Trámites Administrativos -Ley N° 8220 de 4 de marzo del 2002-, publicada en el Alcance 22 a *La Gaceta* N° 49 del 11 de marzo del 2002, establece que todo trámite o requisito, con independencia de su fuente normativa, para que pueda exigirse al administrado, deberá publicarse en el diario oficial.

VIII.—Que en acatamiento del artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el proyecto de la presente resolución se publicó en el sitio Web <http://www.hacienda.go.cr>, en la sección “Propuestas en consulta pública”, subsección “Proyectos Reglamentarios Tributarios”; a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del proyecto y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial *La Gaceta*. El aviso fue publicado en *La Gaceta* N° 212 del 09 de noviembre de 2017, por lo que a la fecha de emisión de esta resolución se recibieron y atendieron las observaciones a los proyectos indicados, siendo que la presente corresponde a la versión final aprobada. **Por tanto,**

RESUELVE:

RESOLUCIÓN SOBRE EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN
DE LAS EMPRESAS RESIDENTES EN COSTA RICA PARA EL
INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN
TRIBUTARIA, CONFORME AL REPORTE PAIS
POR PAIS (Country by Country) DE LA OCDE

Artículo 1°—**Definiciones.**

Para efectos de la presente resolución, los conceptos mencionados deben interpretarse de acuerdo con las siguientes definiciones.

1) “Grupo” se refiere a un conglomerado de empresas relacionadas mediante la propiedad, dirección o control, a los cuales se les requiera preparar estados financieros consolidados para efectos de reportes financieros bajo las normas de contabilidad vigentes, y que no sea un Grupo Excluido.

2) “Grupo Multinacional” significa cualquier Grupo que; (i). Incluya dos o más empresas cuya residencia fiscal esté en jurisdicciones diferentes, o que incluya una empresa residente fiscal en una jurisdicción y que esté sujeta a declarar impuestos con respecto a la actividad económica realizada a través de un establecimiento permanente en otra jurisdicción, y (ii). No sea un Grupo Multinacional Excluido.

3) “Grupo Excluido” y “Grupo Multinacional Excluido” significa, un Grupo o Grupo Multinacional que no tiene la obligación de presentar este reporte país por país en determinado período, por obtener ingresos totales consolidados inferiores a 750 millones de euros o su equivalente en moneda nacional en el período impositivo reportable.

4) “Entidad Integrante” significa (i) cualquier unidad de negocio separada de un Grupo o Grupo Multinacional que deba ser incluida en los Estados Financieros Consolidados del Grupo o Grupo Multinacional con fines de información financiera, conforme a las normas de contabilidad vigentes, o que sean requeridos si la participación accionaria se transara en una bolsa de valores de su país de residencia tributaria.; (ii) cualquier unidad de negocio excluida de los Estados Financieros Consolidados del Grupo o Grupo Multinacional por motivos de tamaño o de posibilidad material; y, (iii) cualquier establecimiento permanente de una unidad de negocio separada del Grupo o Grupo Multinacional incluido en i) o ii), siempre que la unidad de negocios prepare un estado financiero separado para dicho establecimiento permanente, ya sea efectos de reportes financieros, regulatorios, reportes fiscales o fines de control de gestión interna.

5) “Entidad Informante” significa la Entidad Integrante que esté obligada en nombre del Grupo o Grupo Multinacional, a suministrar el reporte país por país conforme a lo establecido en el artículo 4 de esta resolución, en su jurisdicción de residencia fiscal. La Entidad Informante puede ser la Entidad Dominante de Nivel Superior o la Entidad Dominante Sustituta.

6) “Entidad Dominante de Nivel Superior” significa una matriz o controladora y Entidad Integrante de un Grupo o Grupo Multinacional que cumple los siguientes criterios: Posee directa o indirectamente un interés suficiente en una o más de las Entidades Integrantes de dicho Grupo o Grupo Multinacional y que deba preparar Estados Financieros Consolidados de acuerdo con las normas contables vigentes, o que sean requeridos si la participación accionaria se transara en una bolsa de valores de su país de residencia tributaria.

7) “Entidad Dominante Sustituta” se refiere a una Entidad Integrante del Grupo o Grupo Multinacional que ha sido nombrada por el Grupo o Grupo Multinacional como único sustituto de la Entidad Dominante de Nivel Superior,

esto para presentar el reporte país por país en la jurisdicción Fiscal de la Entidad Dominante Sustituta a nombre del Grupo Multinacional.

8) “Período Impositivo” significa el período contable anual en el cual la Entidad Dominante de Nivel Superior del Grupo Multinacional prepara sus estados financieros.

9) “Período Impositivo Reportable” se refiere a aquel período impositivo reflejado en el reporte país por país sobre el cual se deben reportar los resultados operacionales y financieros de conformidad con los artículos 4 y 5 de esta resolución.

10. “Acuerdo Internacional”, corresponde a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, cualquier Convenio Tributario bilateral o multilateral, o cualquier Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria del cual Costa Rica sea parte, y que por sus términos provea autoridad legal para el intercambio de información tributaria entre jurisdicciones, incluido el intercambio automático de dicha información.

11. “Estados Financieros Consolidados” se refiere a los estados financieros de un Grupo o Grupo Multinacional conforme a las normas contables vigentes. Los estados financieros de la Entidad Dominante de Nivel Superior y de las Entidades Integrantes se presentan como los de una sola entidad económica.

12. Jurisdicción fiscal extranjera se refiere a las Administraciones Tributarias de otros países.

Artículo 2º—Obligación de Suministrar la Información. Las empresas o entidades que se detallan a continuación, cuyos ingresos brutos a nivel global y acumulados sean iguales o superiores a 750 millones de euros o su equivalente en moneda nacional, en el período impositivo reportable, deberán suministrar la información respectiva al reporte país por país, de conformidad con los artículos 4 y 5 de esta resolución:

1) Cada Entidad Dominante de Nivel Superior de un Grupo o Grupo Multinacional, que sea residente fiscal de Costa Rica deberá presentar a la Administración Tributaria, la información correspondiente al reporte país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta resolución, respecto al período impositivo reportable en los términos que establece el artículo 5 de esta resolución.

2) En los casos en que se autorice a una Entidad Dominante Sustituta, ésta deberá presentar a la Administración Tributaria Costarricense la información correspondiente al informe país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta resolución, respecto al período impositivo reportable del Grupo o Grupo Multinacional, en los términos que establece el Artículo 5 de esta resolución. Siempre y cuando la empresa Entidad Dominante Sustituta sea una Entidad Integrante y residente fiscal en Costa Rica.

Cuando exista más de una Entidad Integrante de un mismo Grupo Multinacional que sean residentes fiscales en Costa Rica, el Grupo o Grupo o Multinacional podrá designar una de dichas Entidades Integrantes como Entidad Dominante Sustituta para que suministre la información

correspondiente al reporte país por país de conformidad con lo establecido en el artículo 4 de esta resolución, con respecto a cualquier período impositivo en los términos que establece el artículo 5 de esta resolución.

3) No obstante lo dispuesto en el párrafos 1 y 2 de este artículo, no existe obligación de suministrar la información correspondiente al reporte país por país, a la Administración Tributaria costarricense, con respecto a determinado periodo impositivo, si el Grupo Multinacional tiene, en ese período, la obligación de suministrar la información correspondiente al referido reporte y en efecto realiza el suministro del mismo, en los términos establecidos en los artículos 4 y 5, por medio de una Entidad Dominante Sustituta, residente en el exterior, a la Jurisdicción fiscal extranjera.

Artículo 3º—Notificación:

1) Cualquier Entidad Integrante de un Grupo o Grupo Multinacional que sea residente fiscal en Costa Rica, debe notificar a la Administración Tributaria Costarricense su condición de Entidad informante, en calidad de Entidad Dominante de Nivel Superior o Entidad Dominante Sustituta, de determinado Grupo o Grupo Multinacional. Dicha notificación deberá realizarla a más tardar el último día hábil del mes de marzo de cada año, iniciando en el mes de marzo de 2018, mediante un oficio que debe ser enviado de forma digital y firmado por el representante legal de la entidad, dirigido al Director General de Tributación.

2) Cualquier Entidad Dominante de Nivel Superior que resida en Costa Rica, que decida presentar el informe país por país en una jurisdicción fiscal extranjera debe notificarlo a la Administración Tributaria Costarricense, indicando el nombre del Grupo o Grupo Multinacional. Dicha notificación deberá realizarla a más tardar el último día hábil del mes de marzo de cada año, iniciando en el mes de marzo de 2018, mediante un oficio que debe ser enviado de forma digital y firmado por el representante legal de la entidad, dirigido al Director General de Tributación.

En ambos casos, el oficio debe ser enviado a la siguiente dirección electrónica: tributacioninter@hacienda.go.cr

Artículo 4º—El reporte país por país. Para los efectos de la presente resolución, el informe país por país corresponde a información del Grupo Multinacional, que debe incluir lo siguiente:

(i) Visión general de reparto de los Ingresos, Impuestos y Actividades Económicas por Jurisdicción Fiscal. Jurisdicción fiscal, ingresos (entidad no asociada, entidad asociada, total), utilidades o pérdidas antes del impuesto sobre la renta, impuesto sobre la renta pagado, impuesto sobre la renta devengado (acumulado), capital declarado, ganancias acumuladas, cantidad de empleados y activos tangibles diferentes a efectivo o equivalentes al dinero. Todo ello de conformidad con la tabla N° 1 del anexo de esta resolución.

(ii) Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal. Jurisdicción fiscal, Entidad Integrante residente en la jurisdicción fiscal de residencia, Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta a la jurisdicción fiscal de

residencia, además indicarse la naturaleza de su actividad o sus actividades principales según la tabla N° 2 del anexo de esta resolución.

(iii) Información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída en el reporte país por país, debe consignarse en la tabla N° 3 del anexo a esta resolución.

El reporte país por país deberá declararse con base a las plantillas indicadas en el Anexo de esta resolución, aplicando las definiciones e instrucciones señaladas para cada una de dichas plantillas.

Artículo 5°—**Forma y plazo de presentación.** El reporte país por país deberá presentarse a la Administración Tributaria mediante un archivo XML que cumpla la estructura estándar establecida por el OCDE que puede descargarse en el siguiente sitio web: <http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm>

El portal electrónico que se habilitará para recepción del archivo XML será anunciado con al menos un mes de anticipación a la fecha de presentación del informe.

La información correspondiente al informe país por país requerida en esta resolución deberá suministrarse de forma anual. El plazo para la presentación de la información requerida en el informe país por país será según se indica a continuación:

(i) El Grupo o Grupo Multinacional, independientemente del mes de cierre de periodo fiscal, deberán presentar su primer informe país por país a más tardar el día 31 de diciembre de 2018 con información correspondiente a las operaciones del periodo impositivo 2017.

(ii) Para los siguientes periodos fiscales posteriores a las operaciones del periodo impositivo 2017, el Grupo o Grupo Multinacional debe presentar el informe país por país el 31 de diciembre del año siguiente al cierre del periodo fiscal correspondiente, por ejemplo la información de las operaciones del período impositivo 2018, deberán presentarse como fecha límite el 31 de diciembre de 2019, y así sucesivamente.

Artículo 6°—**Sanción.** El incumplimiento del suministro de la información requerida en esta resolución correspondiente al reporte país por país será sancionado de conformidad con el artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 7°—**Vigencia.**

Rige a partir de su publicación.

Publíquese. —Juan Carlos Gómez.—1 vez.—O. C. N° 3400035463.—Solicitud N° 106701.—(IN2018209473).

ANEXO DEL DECRETO

Documentación sobre precios de Transferencia – “Country by Country Report

A. Plantillas Modelo para el Informe “Country by Country”.

Tabla 1: Visión general de reparto de los Ingresos, Impuestos y Actividades Económicas por Jurisdicción Fiscal.

Nombre de Grupo Multinacional
Periodo del reporte
Moneda

Jurisdicción Fiscal	Ingresos			Utilidades o Pérdida antes del Impuesto sobre la Renta	Impuesto sobre la Renta pagado (criterio de caja)	Impuesto sobre la Renta devengado – Año en curso	Capital Declarado	Garancias acumuladas	Cantidad de empleados	Activos tangibles distintos al efectivo o equivalentes
	Entidad no asociada	Entidad Asociada	Total							

Tabla 2 Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

Nombre del Grupo Multinacional
Periodo fiscal Declarado

Jurisdicción Fiscal	Entidades Integrantes residentes en la jurisdicción fiscal	Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia	Principales Actividades de Negocio														
			Investigación y Desarrollo	Tenencia o Administración de Propiedad Intelectual	Compras o Suministros	Manufactura o Producción	Ventas, Mercado o Distribución	Servicios de Administración, Gestión o apoyo	Proveedor de Servicios a entidades no asociadas	Servicios Financieros del Grupo	Servicios financieros regulados	Seguros	Tenencia de Acciones u otros Instrumentos Financieros	Sin actividad	Otro*		
	1.																
	2.																
	3.																
	1.																
	2.																
	3.																

*Por favor especifique la naturaleza de la Entidad Integrante en el siguiente cuadro.

Tabla 3. Información Adicional

Nombre del Grupo Multinacional
Año Fiscal

Incluir cualquier información adicional o explicación que considere necesaria o que permita una mejor comprensión de la información obligatoria proveída en el reporte país por país.

B. Instrucciones Generales sobre las plantillas del informe “Country by Country”.

La Información detallada en esta Resolución establece un modelo para que la Empresa Multinacional declare el reparto de los beneficios, los impuestos y las actividades económicas por jurisdicción fiscal. Estas instrucciones forman parte integrante de la plantilla modelo del informe “Country by Country”.

Fuente de la información: La Empresa Multinacional Informante deberá utilizar de forma consistente la misma fuente de información año con año para completar y remitir el reporte país por país. La Empresa Multinacional Informante puede elegir entre utilizar los datos procedentes del paquete de documentos de su información consolidada, de los estados financieros separados para cada una de las entidades, de los estados financieros obligatorios a efectos regulatorios o de las cuentas internas de gestión. No es necesario conciliar la información sobre ingresos, beneficios e impuestos de la plantilla modelo con los estados financieros consolidados. Si los estados financieros estatutarios se utilizan como base para la presentación de informes, todos los montos deberán ser convertidos a la moneda con que la Empresa Multinacional Informante presentará la información a un tipo de cambio promedio del año declarado en la sección de Información Adicional (Tabla N° 3), Sin embargo, no es necesario practicar ajustes por las diferencias entre los principios de contabilidad aplicados en distintas jurisdicciones fiscales.

La Empresa Multinacional Informante debe proveer una breve descripción de las fuentes de información utilizadas en la preparación de la información a reportada, la cual deberá ser especificada en el apartado de Información Adicional (Tabla N° 3). Si hubiera algún cambio en la fuente de los datos utilizados año con año, la Empresa Multinacional Informante deberá explicar la razón que ocasionó ese cambio y las consecuencias que esto representa y para ello deberá utilizar la sección de Información Adicional (Tabla N° 3).

C. Instrucciones específicas sobre las plantillas del informe “Country by Country”

Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal (Tabla 1)

Jurisdicción fiscal: En la primera columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante debe enumerar todas las jurisdicciones fiscales en las que residen las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional a efectos fiscales. Una jurisdicción fiscal es un Estado o una jurisdicción no estatal que goza de autonomía fiscal. Es preciso incluir en un epígrafe separado todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional que la Empresa Multinacional Informante considere que no son residentes en ninguna jurisdicción fiscal a efectos tributarios. Cuando una Entidad Integrante sea residente en más de una jurisdicción fiscal, se aplicará el criterio de determinación de la residencia previsto en el convenio tributario pertinente. En caso de que no exista ningún convenio aplicable, la información sobre la Entidad Integrante deberá presentarse en la jurisdicción fiscal de su sede de dirección efectiva. La sede de dirección efectiva tiene que determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, y sus comentarios.

Ingresos: En las tres columnas de la plantilla modelo que figuran bajo el epígrafe de Ingresos, la Empresa Multinacional Informante ha de consignar los datos siguientes: (i) la suma de los ingresos de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional en la correspondiente jurisdicción fiscal, procedentes de operaciones con empresas asociadas; (ii) la suma de los ingresos de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional en la correspondiente jurisdicción fiscal, procedentes de operaciones con partes independientes; y (iii) el total de los puntos (i) y (ii). En los ingresos hay que incluir los procedentes de las ventas de existencias y activos, servicios, cánones o regalías, intereses, primas y cualesquiera otros importes. Los ingresos no deben incluir los pagos recibidos de otras Entidades Integrantes que sean considerados dividendos en la jurisdicción fiscal del pagador.

Ganancia o Pérdida antes de Impuesto sobre la Renta: En la quinta columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante ha de consignar la suma de las ganancias o pérdidas antes del impuesto sobre la renta correspondientes a todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal pertinente. La Ganancia o Pérdida antes de impuesto sobre la renta comprenderán todos los ingresos y gastos extraordinarios.

Impuesto sobre la Renta pagado (criterio de caja): En la sexta columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante debe indicar el importe total del impuesto sobre la renta efectivamente abonado durante el ejercicio fiscal de que se trate por todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal pertinente. Los impuestos pagados deben incluir los que

la Entidad Integrante haya ingresado en efectivo a su jurisdicción fiscal de residencia y a cualesquiera otras jurisdicciones fiscales. Entre los impuestos pagados se deben hacer constar las retenciones fiscales ingresadas por otras entidades (empresas asociadas y empresas independientes) por los pagos efectuados a la Entidad Integrante. Así pues, si la compañía A residente en la jurisdicción fiscal A percibe intereses en la jurisdicción fiscal B, la compañía A ha de declarar las retenciones fiscales practicadas en la jurisdicción fiscal B.

Impuesto sobre la Renta devengado (año en curso): En la séptima columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante ha de indicar la suma de los gastos fiscales corrientes devengados que se recogen en las pérdidas o beneficios imponibles del periodo fiscal para todas las Entidades Integrantes que residan a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal de que se trate. Los gastos fiscales corrientes sólo reflejarán las actividades del año en curso, excluyendo los impuestos diferidos o las provisiones para pasivos fiscales inciertos.

Capital declarado: En la octava columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante ha de indicar la suma del capital declarado de todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal pertinente. En lo que respecta a los establecimientos permanentes, el capital declarado debe ser comunicado por la entidad jurídica a la que pertenezca el establecimiento permanente, a menos que en la jurisdicción fiscal de dicho establecimiento exista un requerimiento de capital determinado a efectos regulatorios.

Resultados no distribuidos: En la novena columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante ha de indicar la suma de los resultados totales no distribuidos de todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal pertinente a final de año. En lo que respecta a los establecimientos permanentes, los resultados no distribuidos han de ser declarados por la entidad jurídica a la que pertenezca el establecimiento permanente.

Número de trabajadores: En la décima columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante debe hacer constar el número total de empleados equivalentes a tiempo completo (FTE, por sus siglas en inglés) de todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal correspondiente. Puede declararse el número de empleados a final de año, en función de los niveles medios de empleo de ese año o tomando otra referencia que se aplique de forma coherente entre las jurisdicciones fiscales en todos los años. A estos efectos, los contratistas independientes que participan en las actividades operativas ordinarias de la Entidad Integrante se podrán declarar como empleados. Se admite una aproximación o redondeo razonable del número de empleados, siempre que no distorsione sustancialmente la distribución relativa de los trabajadores entre las diversas jurisdicciones fiscales. Han de aplicarse unos enfoques uniformes en los distintos años para todas las entidades.

Activos tangibles distintos al efectivo o equivalentes: En la undécima columna de la plantilla modelo, la Empresa Multinacional Informante ha de

consignar la suma de los valores contables netos de los activos tangibles de todas las Entidades Integrantes residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal pertinente. En lo que respecta a los establecimientos permanentes, deben indicarse los activos con respecto a la jurisdicción fiscal en la que está situado el establecimiento permanente. A estos efectos, los activos tangibles no comprenden el efectivo, los instrumentos equivalentes al efectivo ni los activos financieros.

Lista de todas las Entidades Integrantes del grupo multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal (Tabla 2)

Entidades Integrantes residentes en la jurisdicción fiscal: La Empresa Multinacional Informante deberá enumerar, desglosadas por jurisdicción fiscal y por los nombres de cada entidad jurídica, todas las Entidades Integrantes del grupo multinacional que sean residentes a efectos tributarios en la jurisdicción fiscal correspondiente. Como se ha señalado antes, sin embargo, los establecimientos permanentes han de enumerarse con respecto a la jurisdicción fiscal en la que están situados. Deberá indicarse la entidad jurídica a la que pertenece el establecimiento permanente (p. ej., XYZ Corp-Establecimiento Permanente de la jurisdicción fiscal A).

Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia: La Empresa Multinacional Informante ha de señalar el nombre de la jurisdicción fiscal conforme a cuyas leyes está constituida u organizada la Entidad Integrante de la Empresa Multinacional, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia.

Principal(es) actividad(es) económica(s): La Empresa Multinacional Informante tiene que determinar la índole de las principales actividades económicas ejercidas por la Entidad Integrante en la jurisdicción fiscal pertinente, marcando la casilla o casillas procedentes.

Actividades económicas
Investigación y desarrollo
Titularidad o gestión de propiedad intelectual
Compras o suministros
Fabricación o producción
Ventas, comercialización o distribución
Servicios de administración, gestión o apoyo
Prestación de servicios a entidades no asociadas
Finanzas internas del Grupo
Servicios financieros regulados
Seguros
Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital
Sin actividad
Otra*

* Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la Tabla 3 "Información Adicional".