

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COSTA RICA

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES

ESCUELA DE ECONOMIA

Incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.

Tesis de grado

Sustentantes:

Carol Cristina Cifuentes Guerra

Esteban Andrés Hernández Valverde

Campus Omar Dengo, Heredia

Junio, 2020

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES

ESCUELA DE ECONOMIA

Incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.

Tesis de grado

Trabajo Final de Graduación sometido a consideración del Tribunal Examinador para optar por el grado de Licenciatura en Economía

Sustentantes:

Carol Cristina Cifuentes Guerra

Esteban Andrés Hernández Valverde

Campus Omar Dengo, Heredia

HOJA CON FIRMAS DE MIEMBROS DEL TRIBUNAL EXAMINADOR

M.S.c. María Milagros Castro Solano, Representante del Decanato de la Facultad de Ciencias Sociales

Dr. Carlos Conejo Fernández, Representante de la Escuela de Economía

M.S.c. Carlos Arguedas Arguedas Campos, Responsable Académico.

M.S.c. Ana Cristina Carmona Segnini, Lectora.

M.S.c. Greivin Salazar Alvarez, Lector.

INDICE DE CONTENIDO

HOJA CON FIRMAS DE MIEMBROS DEL TRIBUNAL EXAMINADOR.....	III
INDICE DE CONTENIDO	IV
INDICE DE FIGURAS	VI
LISTADO DE SIGLAS.....	VII
DEDICATORIA.....	IX
AGRADECIMIENTOS.....	X
Introducción.....	XI
Capítulo 1.	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.2 Justificación y planteamiento del problema	4
1.3 Objetivos de la investigación.....	6
1.3.1 Objetivo General.....	6
1.3.2 Objetivos específicos.....	6
Capítulo 2. Marco Teórico.....	7
Capítulo 3. Metodología de la investigación y enfoque	12
3.1 Tipo de la investigación.....	12
3.2 Alcance	13
3.3 Universo de la investigación.....	13
3.3.1 Sujetos y fuentes de información.....	13
3.3.2 Población o muestra, conjunto investigado	14
3.3 Técnicas e instrumentos de investigación	14
3.4 Estrategia analítica de la investigación.....	15
Capítulo 4. Análisis de resultados	22
4.1 Identificación de condiciones y limitaciones básicas para la implementación de los precios de transferencia en el sistema tributario costarricense.....	22
4.1.1 Experiencia internacional	30
4.2 Lecciones para Costa Rica a partir de la experiencia internacional	41
4.3 Incidencia de la implementación de precios de transferencia en el país, considerando la evasión, la recaudación y la transparencia fiscal	49
4.3.1 Evasión fiscal.....	49
4.3.2 Recaudación fiscal.....	63
4.3.3 Transparencia fiscal	68
4.4 Recomendaciones de políticas para la Implementación de los Precios de Transferencia en Costa Rica.....	70

Capítulo 5. Conclusiones y recomendaciones	73
Bibliografía.....	76
Referencias	79
Anexos	81
Anexo 1. Tareas de la Tesis.....	81
Anexo 2. Información fiscal según país	83
Colombia	83
México.....	86
Perú.....	88
Anexo 3. Preguntas Generadoras para la Entrevista de Expertos.....	90

INDICE DE FIGURAS

Tabla 1. Matriz Metodológica	18
Gráfico 1. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Colombia desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 2004-2016	32
Gráfico 2. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en México desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 1997-2016	34
Gráfico 3. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Perú desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 2001-2017	36
Esquema 1. Triangulación	40
Gráfico 4. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, como porcentaje del total de ingresos tributarios, Colombia periodo 2001-2016	42
Gráfico 5. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, como porcentaje del total de ingresos tributarios, Perú periodo 2000-2017	43
Gráfico 6. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta de México, como porcentaje del total de ingresos tributarios, periodo 1996-2017	44
Tabla 2. Casos de Precios de Transferencia	45
Gráfico 7. Tasas de crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en Colombia, valores en porcentaje, periodo 2006-2016.....	51
Gráfico 8. Tasas de crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en México, periodo 2006 -2016	52
Gráfico 9. Tasas crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en Perú, valores en porcentajes, periodo 2006 -2016.....	53

LISTADO DE SIGLAS

APA: Advance Pricing Agreement (En español, acuerdos anticipados de precios de transferencia)

AT: Administración Tributaria

CDI: Convenio para evitar la doble disposición y provenir la evasión fiscal.

CGR: Contraloría General de la República

CGU: Cadenas Globales de Valor

DGT: Dirección General de Tributación

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ET: Estatuto Tributario

FFI: Flujos Financieros Ilícitos

Glaxo U.K.: Glaxo Reino Unido

Glaxo U.S.: Glaxo Estados Unidos

IGV: Impuesto General a las Ventas

IMAE: Índice Mensual de Actividad Económica

IVA: Impuesto al Valor Agregado

LAT: Ley de Actualización Tributaria

LATINDADD: Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos

LIR: Ley del Impuesto a la Renta

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

MEF: Ministerio de Economía y Finanzas (en Perú)

NIT: Número de Identificación Tributaria

P.: Página

PIB: Producto Interno Bruto

PWC: Price Waterhouse Cooper

RUT: Registro Único Tributario

SECS: Sociedades Extranjeras Controladas

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público

TFI: Transparencia Fiscal Internacional

UVT.: Unidad de Valor Tributario

DEDICATORIA

El presente trabajo investigativo lo dedicamos principalmente a Dios, por ser la fuerza para continuar en este proceso de obtener uno objetivo más en nuestra vida, por nunca desampararnos y siempre estar presente en nuestras vidas.

A nuestros padres, Maria Elena, Cristóbal, Nidia y Tulio por su amor, trabajo y sacrificio en todos estos años, gracias a ustedes hemos logrado llegar hasta aquí y convertirnos en lo que somos. Es un orgullo y un privilegio ser su hija e hijo, son los mejores padres.

AGRADECIMIENTOS

Nuestro agradecimiento se extiende a nuestro Dios, del cual hemos obtenido la fuerza y voluntad para poder salir adelante. A nuestros padres Maria Elena, Cristóbal, Nidia y Tulio, quienes nos han brindado su apoyo incondicional sin pensarlo dos veces, gracias a ellos somos los profesionales que hoy en día logran realizar este documento.

Finalmente, queremos agradecer a la Escuela de Economía, quien ha sido un pilar fundamental en nuestro crecimiento, los profesores que participaron en nuestro camino han sido de gran importancia para nuestra formación, y nos han enseñado lo hermoso que puede ser el camino para llegar a ser economista.

Introducción

Este trabajo tiene el fin de demostrar la incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.

Esto viene relacionado en como los países buscan aumentar la recaudación fiscal, se cuenta con dos vías para ello: mediante un alza de las tasas impositivas o bien a través de mecanismos propensos a disminuir la evasión tributaria. La primera vía suele ser motivo de discusión en el marco político y la segunda, existe un reducido espacio para seguir avanzando, ya que los campos de acción más evidentes se han ido agotando considerablemente. Por ello, gran parte de los países desarrollados y también los países en vías de desarrollo, han buscado nuevas áreas donde obtener mayor recaudación, entre las cuales ha surgido la tendencia a legislar sobre los precios de transferencia transfronterizos.

Las legislaciones de varias naciones exigen que los precios fijados entre partes relacionadas se ajusten a valores de mercado. Por esta vía se permite a los gobiernos retasar el valor de venta de un producto o servicio, asumiendo que la compañía matriz o filial (según sea el caso) debió haber comercializado el bien o prestado el servicio conforme a una cotización similar a la que hubiese cobrado a una empresa no relacionada. El país entonces considerará que esas diferencias constituyen ganancias o menores gastos para la compañía por las cuales tendrá que pagar impuestos.

Este tema es fundamental analizarlo desde la perspectiva de la economía del desarrollo y uno de sus principales ejes como lo es el crecimiento económico, sumado al tema de la acumulación y el desarrollo tecnológico, son varios los ejes fundamentales para entender precios de transferencia desde un punto de vista de economía del desarrollo, debido a que el crecimiento económico visto desde la perspectiva empresarial muchas veces se enfoca en la acumulación de capital, sin embargo con una política como la de precios de transferencia se puede mejorar la distribución, sin lugar a dudas el tema será los mecanismos tecnológicos que tenga el sistema tributario para el control de las transacciones entre empresas de grupos multinacionales.

Los precios de transferencia permiten al Gobierno contar con mayores recursos, los cuales bien canalizados, podrían ser utilizados en política y programas que fomenten el desarrollo económico y social. Asimismo, permite la utilización de estos mecanismos como una barrera de entrada a la industria, lo que podría facilitar comportamientos más competitivos de los mercados, con los consabidos efectos positivos en términos de asignación y uso de recursos.

Los gobiernos en forma rutinaria toman decisiones que buscan afectar la forma en la que los agentes económicos se comportan y modificar tanto el bienestar de estos como el de la sociedad, en las economías modernas. En específico, en su rol de reguladores, los gobiernos delimitan el conjunto de acciones útiles para los agentes. Por regulación se concibe las limitaciones impuestas a los agentes respecto de la discreción de las decisiones que pueden tomar, materializadas a través del uso de instrumentos legales y bajo la amenaza de alguna sanción. Los gobiernos, a diferencia de los demás agentes sociales, tienen el monopolio del

poder de coerción, en particular, de hacer cumplir las normas que ellos mismos dictan, entendiéndose lo anterior como una regulación económica, que busca un efecto en precios y en participantes del mercado

Según muestra la experiencia internacional los países que han implementado los Precios de Transferencia, como Colombia, México y Perú (países que se tomarán en cuenta para esta investigación) han logrado no sólo aumentar sus ingresos fiscales debido a la reducción de la evasión fiscal sino también han logrado que el mercado elimine ciertas barreras de entrada comerciales mediante castigos a las prácticas comerciales desleales, por lo cual, al aumentar el número de empresas en la economía local dinamiza el mercado y crea mayores ingresos fiscales.

Desde este estudio, se puede analizar el entorno que cubriría Precios de Transferencia en Costa Rica, se analizará desde la parte jurídica hasta la parte institucional, como su aplicación y el control podrían repercutir en la situación fiscal actual del país. Es un tema que se ha tratado poco en los últimos años en Costa Rica pero que comienza a crecer a nivel internacional y que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico trata de explicar su importancia en todos los foros de comercio internacional que ellos imparten por lo cual no es solo una necesidad nacional sino también una exigencia a nivel internacional.

Se plantea el panorama sobre lo que podría suceder en Costa Rica con los factores positivos y negativos que el implementar esta legislación contemplaría, además, de ubicar cuales son las herramientas que implementará la Administración Tributaria costarricense ante una aplicación de precios de transferencia, así como analizar a que sectores se le harán estos estudios; ya en Costa Rica se dictó que los obligados a cumplir con la normativa son todos los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, además las empresas catalogadas como grandes contribuyentes, zonas francas y las grandes empresas territoriales deben presentar una declaración informativa, donde se detallen los montos de las transacciones con sus contrapartes.

El documento se divide en cuatro capítulos, el primero desarrolla los antecedentes, justificación, planteamiento del problema, el objetivo general y los específicos, bajo los cuales se basa la investigación. El segundo capítulo involucra todo el marco teórico referencial. El tercer capítulo, se encuentra constituido por la descripción del tipo de investigación, alcance de esta, los sujetos y fuentes de información a utilizar y la estrategia analítica de la investigación. Finalmente, el cuarto capítulo contempla todo el desarrollo de la tesis, mediante cuatro subsecciones asociadas a los objetivos específicos.

Capítulo 1.

El presente capítulo busca identificar los antecedentes involucrados en la investigación realizada, así como la justificación, planteamiento del problema y los objetivos a desarrollar.

1.1 Antecedentes

Históricamente, se han utilizado varios instrumentos para gestionar el comercio internacional, estos incluyen el arancel, las salvaguardias, las cuotas de exportación e importación y las barreras no arancelarias. Un componente esencial del comercio internacional es el transporte internacional de mercancías. Por ello, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1974 definió un marco regulatorio para determinar, a través de técnicas acordadas en conjunto y que por tanto son un campo de entendimiento común, que los Precios de Transferencia, representados por los precios o márgenes de utilidad, en operaciones realizadas entre compañías relacionadas deberían seguir el llamado principio de plena competencia.

A diferencia de las mejores prácticas que existen en materia tributaria a nivel mundial, misma que incluso forman parte de las recomendaciones de la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, descritas en documento llamado: Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, y que en Costa Rica aún no ha sido posible implementar de forma explícita, debido al atraso en la presentación de la declaración de precios de transferencia, de ahí que muchos contribuyentes se encuentran escépticos ante el tema y no cuenta con seguridad jurídica, considerado un factor importante para la decisión de la inversión extranjera directa.

La declaración que otorga carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, que constituye la base de la negociación de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de esta organización, y entre un número cada vez mayor de países no miembros.

El artículo 9 dispone que:

(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de estas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2010, P. 39)

El principio de plena competencia da origen al tema de Precios de Transferencia, ya que este se considera el precio que transfiere una entidad con su subsidiaria o mejor dicho con su relacionada (empresa vinculada). Regula o verifica que estos precios se pacten a términos de mercado, y que, por el hecho de ser relacionadas, no debería existir algún tipo de trato preferencial. Por otra parte,

... el principio de plena competencia se basa en la consideración de que cada una de las empresas del grupo fueran independientes, lo cual, las obligaría a encontrar los mejores precios para comprar y vender, esto lleva a la obtención de una utilidad similar a las que generan las empresas independientes que se basan en las fuerzas del mercado y, no por condiciones de manejo del grupo multinacional. (Esparza, 2006, P. 49)

Desde el punto de vista comercial,

El principal reto surge del hecho de que la mayor parte del comercio internacional tiende a ocurrir en el interior de las subsidiarias de corporaciones transnacionales y no entre empresas independientes. Como resultado, los precios no se establecen en el mercado, sino que son definidos por las mismas corporaciones de acuerdo con sus intereses globales. 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. (Monge y Herrero, 2002, P. xxxiii)

Para recurrir a estos mecanismos,

...que 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. (Monge y Herrero, 2002, P. xxxiii)

Por otro lado,

Vargas (2011) indica que: "...las Administraciones Tributarias han reaccionado ante la posibilidad 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 Administraciones Tributarias velan porque se cumpla el principio de plena competencia

Ante la posibilidad de que las empresas puedan reducirse impuestos, Vargas (2011) menciona que: "podrán incluirse en la empresa que se vea beneficiada y, en consecuencia, someterse a imposición. O sea, se fiscaliza los precios pactados entre empresas vinculadas y se realiza la 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" (Vargas, 2011, P. 1).

En este sentido, cada vez son más las legislaciones que se suman a regular los precios de transferencia. Estados Unidos legisló sobre este tema en 1968 y los países europeos lo fueron haciendo en la década del 70, mientras que en Argentina esta cuestión fue incorporada en diciembre de 1998. Costa Rica no piensa quedarse atrás, prueba de lo anterior es que, en junio del 2013, el Poder Ejecutivo hizo la publicación del decreto 37898-H que regula la materia. Es por lo anterior que más empresas ya han incluido entre sus estrategias comerciales la planificación fiscal internacional y la realización de estudios de precios de transferencia.

Existen estudios de otros países (Colombia) que presentan una cara ante la implementación de precios de transferencia en su economía. Como lo menciona Londoño y Calle a continuación:

...los avances que poco a poco se han implementado en el país en materia regulación de precios de transferencia, acuerdos de eliminación de doble imposición y acuerdos anticipos de precios, han contribuido en el incremento de la percepción del riesgo del no cumplimiento de la obligación que induce al cumplimiento voluntario del contribuyente, a una estabilidad tributaria por parte de los acuerdos anticipados de precios y el beneficio multilateral que traen los instrumentos de cooperación internacional como son los acuerdos de eliminación de la doble imposición y control de la evasión fiscal y el fraude en cuanto al incentivo de la inversión extranjera y el intercambio de información que permite abarcar un espectro más amplio de las operaciones que afectan la soberanía tributaria. (Londoño y Calle, 2013, P. 47 - 48).

También se analizarán dado los hechos acaecidos en Perú como lo indica la SUNAT: “en 2013 las rentas omitidas gracias a la manipulación de los precios de transferencia representan 350 millones de dólares lo que implica una omisión en el impuesto a la renta de 105 millones de dólares.” (RPP, 2014).

Parte de esta tesis es ver cuáles serían los resultados al aplicar la legislación de precios de transferencia en Costa Rica, sean positivos como en caso de Colombia o negativos para los países considerados como paraísos fiscales. Es importante entender la problemática que busca resolver este tema, como evitar la doble tributación en diferentes legislaciones y tributar lo debidamente correcto (casos de empresas hermanas que tiene diferente tasa de renta, para el caso costarricense).

Otro dato relevante es como los colegios profesionales (Colegio de Contadores Públicos, Colegio de Contadores Privados y el Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas) han presionado a la administración tributaria para lograr crear la ley de precios de transferencia, en su mayoría basados en experiencias internacionales y sus beneficios, tal como lo indica Ovarés (2019) al exponer que lo que hicieron fue analizar legislaciones maduras como el caso de México - primer país en América Latina en tener una ley de este tipo- y la adoptamos a la legislación costarricense.

Por otro lado, la regulación de precios de transferencia permite que haya competencia leal a nivel mundial y el punto más importante que en estos tiempos costarricenses es: el aumento de la recaudación fiscal sin generar un impuesto adicional.

Es de suma importancia indicar que a la hora de realizar el estudio no se cuenta con investigaciones académicas relacionados a precios de transferencia desde una perspectiva económica, únicamente se cuenta con una investigación académica en el área del Derecho, un documento de tesis relacionada con la figura de los precios de transferencia a la luz del derecho tributario y su análisis en el derecho costarricense de Pedro Pablo Quiros Madrigal, lo cual nos fue de utilidad para entender la base legal con la que cuenta Costa Rica para una eventual implementación de la ley de precios de transferencia.

1.2 Justificación y planteamiento del problema

Dado que en Costa Rica aún no ha sido posible la implementación de la normativa de Precios de Transferencia, los alcances de la presente investigación permitirán que con base en lo ocurrido en Colombia, México y Perú se pueda determinar cuál sería el posible escenario de Costa Rica a nivel tributario, principalmente en cuanto su impacto en el nivel de ingresos del Gobierno Central, además de generar una recomendación para la implementación de Precios de Transferencia para Costa Rica.

Esta investigación se delimita a utilizar la información cuantitativa de los países seleccionados 10 años antes y los años posteriores a la implementación de la legislación en cada país, esto como insumo para determinar los hallazgos ya sean positivos o negativos para la implementación en Costa Rica. Y a nivel cualitativo todo lo referente a legislación y aplicación de la norma en términos ventajosos o no para la aplicación y ejecución de esta.

Parte de la justificación de este análisis, se considera debido a que podría estar dificultándole al Estado Costarricense realizar un control adecuado de las transacciones comerciales y económicas intragrupo, lo que, a su vez, tendría consecuencias en materia de recaudación fiscal, evasión fiscal, debido a que los contribuyentes pueden estar trasladando utilidades a otros países cuando esta debería quedarse en el territorio local, respetando el principio de cadena de valor, uno de los principales problemas del comercio internacionales.

Con la aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica se busca que se pueda dar una protección a la base gravable, ya que la experiencia internacional muestra que los países han logrado no solo aumentar sus ingresos fiscales debido a la reducción de la evasión fiscal sino también han logrado que el mercado elimine ciertas barreras de entrada a nivel comercial mediante castigos a las prácticas comerciales desleales por lo cual al aumentar el número de empresas en la economía local dinamiza el mercado y crea mayores ingresos fiscales.

Esto hace que sea relevante a partir de la experiencia internacional esbozar posibles resultados que podría enfrentar el país, es un tema que se ha tratado poco en Costa Rica pero que comienza a crecer desde que se encuentra en el proceso de incorporación a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos e internacionalmente empieza a generar mayor preocupación y ocupación. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos mediante foros de comercio internacional intentan explicar la necesidad nacional de cada país y también crear consciencia de que es una exigencia a nivel internacional.

En Costa Rica se ha venido formando la legislación de precios de transferencia, sin embargo, aún no se ha implementado dicha normativa. Esta implementación podría mejorar la problemática que existe en términos de evasión fiscal, de recaudación fiscal y brindar una solución para la regulación a las transacciones que existen entre las empresas que pertenecen a grupos multinacionales y las cuales tienen filiales o sucursales en Costa Rica.

Es necesario tener claro, que la evasión fiscal es posible atacarla, que la recaudación fiscal se puede aumentar y que las transacciones que existen entre las empresas de los grupos económicos a nivel mundial deben realizarse bajo términos de mercado, que le den la garantía a todos sus participantes, que no existe ventaja tributaria para unos y para otros no.

Debido a la dinámica de las corporaciones y grupos empresariales transnacionales, Costa Rica se ve en la necesidad de ajustar y revisar su legislación fiscal, a efectos de equipararla con las mejores prácticas existentes a nivel mundial, con el fin de ser un país competitivo, donde su desarrollo no se vea obstaculizado por sus rezagos en dicha materia. El país debe cerciorarse que la generación de valor se vea reflejada en el recaudo de impuestos a nivel nacional, sin darse una fuga de capitales.

Según la teoría del desarrollo de dependencia, de componentes neo marxistas y keynesianos, uno de los principales ejes es la idea de promover el papel gubernamental más efectivo para reforzar las condiciones de desarrollo nacional, enfocado en el desarrollo de países tercermundistas, por lo cual Costa Rica, con un mejor control de precios de transferencia, puede crear una regulación comercial, que elimine prácticas agresivas y con esto se eliminen barreras de entradas comerciales a empresas nacionales.

Según lo comentado en el párrafo anterior, Costa Rica tiene la necesidad de crear una ley donde la generación de valor quede reflejada en el pago de impuestos a nivel local. Las recomendaciones internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos indican que la regulación de Precios de Transferencia, ayudan a solventar la problemática planteada, por tanto, en definitiva, será preciso solventar como parte del proceso de adhesión a dicha organización que lleva el país desde hace algunos años atrás. En la misma línea,

... alternativas para el aumento de los ingresos al estado. Primero, continuar financiando el déficit con deuda pública, lo cual incrementaría las tasas de interés, limitaría la inversión del gobierno en actividades sustantivas como educación, seguridad e infraestructura y pondría en riesgo la estabilidad financiera del Estado en un corto plazo. Si persistiera el desequilibrio de las finanzas públicas, la economía se encargará de pasar la factura mediante la inflación –algunos autores lo señalan como el más cruel de los impuestos–, el aumento en las tasas de interés y el freno al crecimiento necesario para recuperar el terreno perdido durante la reciente crisis económica. (Araya, 2010, P. 44)

Como otra alternativa Araya (2010) plantea: “... sería incrementar los ingresos por medio de una reforma tributaria que cumpla con dos objetivos, atacar la evasión fiscal e incrementar la carga tributaria, lo que, necesariamente implica fortalecer las potestades de la Administración Tributaria” (P. 44).

Por lo tanto, el problema de investigación se centra la siguiente pregunta: ¿cuál es la incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y las recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia?

1.3 Objetivos de la investigación

Los objetivos planteados para la presente investigación son los siguientes:

1.3.1 Objetivo General

Analizar la incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar las condiciones y limitaciones básicas para la implementación de los precios de transferencia en el sistema tributario costarricense
- Extraer las lecciones correspondientes para Costa Rica de experiencias a nivel internacional, en materia de implementación de precios de transferencia.
- Examinar la incidencia de la implementación de precios de transferencia en el país en la evasión, recaudación y transparencia fiscal a partir de la experiencia de los países seleccionados.
- Proponer recomendaciones de políticas para la implementación de precios de transferencia en Costa Rica.

Capítulo 2. Marco Teórico

Como parte de la presente investigación es importante conocer cómo funciona el tema de precios de transferencia en Costa Rica a quienes abarca y mediante que se regula los mismos. Para entender el impacto de la regulación de Precios de Transferencia se debe tener claro las teorías institucionales desde una perspectiva de la economía, en este caso para Douglas North (1995, 2005), el estado es central, en la medida en que define y se ocupa de la aplicación de la base jurídica de una sociedad, es directamente responsable del mantenimiento y la formación de sus normas formales.

Al definir la estructura de propiedad sobre lo que se produce, determina el desempeño de las economías desde el principio. La definición misma del estado para North está estrechamente vinculada a la idea de los derechos de propiedad y las reglas de producción. Respecto al institucionalismo económico, existen al menos dos grandes líneas de investigación según lo indicado por Díaz, Urbano y Hernández (2005) donde una es la de Veblen y Ayres (1996), que subraya el papel de las instituciones y la tecnología; la otra, vinculada a Commons (1937), que hace énfasis en la ley, los derechos de propiedad y las organizaciones, y su evolución e impacto sobre el poder económico y legal, las transacciones económicas y la distribución del ingreso, además en materia de política económica apoyan la regulación del sistema de mercado.

Con el avance de la teoría económica institucional brinda una aproximación para entender y conocer las diferentes formas de interacción humana, ya sean formales o informales, en el marco general de unas “reglas de juego” determinadas. Las instituciones afectan al desempeño económico, ya que el marco institucional existente condiciona, mediante la estructura de incentivos y oportunidades, las acciones de los diversos agentes que actúan en la sociedad. De esta manera, los futuros empresarios y sus empresas, como unos agentes económicos más, verán limitadas sus acciones por esta estructura institucional. Las reglas de juego (derechos de propiedad, legislación mercantil, trámites de constitución, ideas, creencias culturales, género, actitudes hacia el empresario, etc.) afectarán a la aparición y desarrollo de las nuevas empresas (Díaz, Urbano, Hernández, 2005 P.210)

Las instituciones son imposiciones ideadas⁸ por los seres humanos que estructuran y limitan sus interacciones (North, 1994). Las instituciones reducen la incertidumbre, ya que establecen una estructura en la que realizar la interacción humana en la vida diaria, determinando y construyendo el conjunto de elecciones de los individuos (North, 1993). (Díaz, Urbano, Hernández, 2005, P.212)

En términos de Richard Posner (1974, P.1), “la regulación económica es la expresión que se refiere a todos los tipos de impuestos a las subvenciones, así como al control explícito legislativo y administrativo sobre las tarifas, la entrada al mercado y otras facetas de la actividad económica”.

Por lo tanto, el enfoque normativo busca corroborar cuándo debe surgir la regulación y qué forma debe tomar para maximizar el bienestar social. Este análisis, por lo tanto,

proporcionaría una explicación técnica para instrumentalizar una regulación orientada al interés público.

El enfoque normativo está alineado con el pensamiento que se basa en la teoría del interés público, según la cual la regulación se instituye con el propósito de defender el interés público contra las pérdidas de bienestar asociadas con fallas del mercado. Esta teoría asume que los legisladores y reguladores son maximizadores del bienestar social, buscando corregir problemas de fallas del mercado.

En este sentido, la regulación económica se refiere a aquellas intervenciones cuyo propósito es mejorar el funcionamiento del mercado, es decir, donde hay fallas del mercado. También es de gran importancia y para sustento del entendimiento de Precios de Transferencia en el desarrollo economía es la teoría keynesiana, respecto a la promoción del desarrollo económico desde la regulación:

Keynes acabó con la idea de que una economía de mercado conduce automáticamente al pleno empleo. Esa pérdida de fe en los automatismos reguladores de la economía abrió la puerta a la necesidad de la política económica, esto es, de la intervención del Estado en la economía para alcanzar una situación de pleno empleo. Keynes se opuso a la tesis neoclásica de que el libre funcionamiento del mercado lleva a la economía al equilibrio, puesto que las crisis son siempre pasajeras. Este rechazo de la parábola de la mano invisible de Adam Smith y, sobre todo, de la formalización matemática que de ella hizo León Walras. (Petit, 2013, P.139)

Resulta de vital importancia tomar en consideración como se relaciona con este tema la teoría del desarrollo por medio de la contribución a nivel fiscal y por ende en el crecimiento económico del país.

La teoría de la modernización establece que las sociedades modernas son más productivas, los niños están mejor educados y los necesitados reciben más beneficios. El análisis de Smelser afirma que las sociedades modernas tienen el aspecto particular de la diferenciación estructural particular, es decir, una definición clara de las funciones y papeles políticos de las instituciones. Smelser argumenta que, aunque la diferenciación estructural ha aumentado la capacidad funcional de las instituciones modernas, a la vez también ha creado un problema de integración y de coordinación de las actividades de diferentes nuevas instituciones. (Reyes, 2009, p.120)

Según la teoría de la modernización, entre más homogenizados se encuentren las sociedades, más se parecerán unas a las otras, por lo cual, con precios de transferencia, una normativa que se aplica en todos los países desarrollados, se puede crear una seguridad jurídica a los inversores. En la teoría de la modernización, los sistemas políticos modernizados tienen una mayor capacidad que los sistemas políticos tradicionales para tratar con funciones de identidad nacional, legitimidad, penetración, participación y distribución. Se debe entender la teoría de Rostow sobre el desarrollo económico que indica lo siguiente:

De conformidad con la teoría del desarrollo económico de Rostow, para una sociedad en particular existen cinco etapas. Resumiendo, estas cinco etapas son: (i) la sociedad

tradicional; (ii) precondition para el despegue; (iii) el proceso de despegue; (iv) el camino hacia la madurez; y (iv) una sociedad de alto consumo masivo.

De acuerdo con esta exposición Rostow ha encontrado una posible solución para promover la modernización en los países del Tercer Mundo. Si el problema que enfrentan estos países es la falta de inversiones productivas, entonces la solución para estos países está en que se les provea de ayuda en forma de capital, tecnología, y experiencia. Las influencias de Rostow, en especial en la década de los sesenta, ilustran una de las aplicaciones que desde un inicio tuvo la teoría de la modernización en el área de la formulación e implementación de políticas económicas y públicas en general. (Giovanni E. Reyes, 2009, P. 120)

Los precios de transferencia permitirán que Costa Rica sea más atractivo para ser considerado como miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, con ello generar una modernización del país en materia fiscal. Esto también genera otro punto vinculante y es la teoría institucionalista donde a partir de normas e instituciones que clarifiquen el uso de precios de transferencia se generan procesos virtuosos de recaudación, transparencia fiscal, y combaten la evasión, lo que genera proceso de apoyo al crecimiento empresarial y, por tanto, al crecimiento económico. Esto queda claro con la teoría del funcional – estructuralismo:

Los supuestos de la teoría del funcional-estructuralismo propuesta por Parson son principalmente: a) la modernización es un proceso sistemático; el atributo de modernidad forma un todo consistente, aparece inicialmente en grupos (“clusters”) que en un primer momento pueden presentarse como aislados; b) la modernización es un proceso transformativo, para que una sociedad alcance la modernidad, sus estructuras y valores tradicionales deben de ser remplazados por un grupo de valores modernos ;y c) dada su naturaleza sistemática y transformativa, la modernización es un proceso inminente que introduce el cambio dentro del sistema social. (Giovanni E. Reyes, 2009, P. 122)

Es importante tener presente que el tema de la competitividad que busca generar la explicación de la relación directa entre la función de las instituciones en el desarrollo social y económico asimismo involucra la importancia que tienen las instituciones en la conformación del marco regulatorio en la participación de los agentes económicos, en pocas palabras la competencia leal. Lo anterior, tomando en consideración lo siguiente:

Ejemplos de inversiones estratégicas que se realizan con objeto de afectar las barreras a la entrada y la competitividad de una industria son las decisiones de capacidad, localización (tanto geográfica como del espectro de productos ofrecido por la empresa), control de recursos esenciales, desarrollo e innovación de productos, integración vertical, de reputación y aquellas destinadas a aumentar los costos de cambio. (Tarzizán y Paredes, 2006, P. 86)

No hay que dejar de lado el tema de la teoría microeconómica, la cual permite comprender el análisis micro de precios de transferencia y barreras de entrada comerciales, este podría ser uno de los más importantes hasta se podría decir que el más importante en temas de

precios de transferencia, la teoría del consumidor y todo lo que se aprende en esta amplia rama, se ve plasmado a nivel operativo en el desarrollo de precios de transferencia, en la competitividad, la eliminación de barreras de entrada por medio de un mayor control en los precios de los bienes y servicios. Por un lado, el tema micro que se puede observar a continuación:

... el mayor éxito en términos del uso eficiente de los recursos se basa en las señales de precio. Los precios que se forman libremente a partir de la interacción de compradores y vendedores son señales poderosas que indican hacia dónde conviene asignar los recursos. Cuando los precios reflejan cuán escaso es un bien, nos ayudan a decidir correctamente dónde poner nuestro esfuerzo y asignar los recursos. Los precios así fijados reflejan la escasez. (Tarziján y Paredes, 2006, P. 5)

Finalmente, para poder entender el efecto de precios de transferencia que contrarresta las barreras de entrada en un país primero se debe entender que se considera barrera de entrada, entre los tipos de barreras de entrada se destacan:

- La diferenciación del producto
- Las ventajas absolutas en los costes
- La existencia de economías de escala
- Las exigencias iniciales de capital
- Las autorizaciones o controles gubernamentales
- El control sobre los recursos básicos
- La diferenciación del producto, que constituye una barrera inicial a la entrada de nuevos competidores efectuadas por las sociedades participantes en el mercado, en su objetivo de captar cada vez más cuota de mercado. Una vez que el mercado está maduro, la diferenciación del producto se convierte en una barrera a la entrada de nuevos competidores.
- Las ventajas absolutas en los costes de las empresas son debidas a una labor empresarial eficiente: eficacia del equipo directivo, control de la oferta de materias primas, precios bajos de las materias primas por la existencia de convenios de compra en exclusiva o a gran escala, costes bajos de capital, costes bajos de producción por integración vertical del proceso, etc. En esta situación se produce una ventaja absoluta en términos de coste frente a los futuros costes más elevados de una empresa entrante en el mercado. (Cosín, 2006, P. 338)

También ha permanecido de manifiesto la importancia que tiene el hecho de que las empresas precisen la estrategia competitiva que tendrán para competir eficientemente en los mercados. Si se intenta lograr un promedio por encima de las demás, la empresa debe tener muy claro cuál es su estrategia de negocio y a que segmento dirigirá su oferta sin tener ventajas unas sobre otras por temas de Precios de Transferencia. No todos los sectores industriales ofrecen las mismas oportunidades, de ahí la importancia de poder tomar en cuenta todos los elementos estratégicos básicos para poder establecer una estrategia coherente y alcanzable.

Todo lo anterior, entrelaza todas esas teorías y conceptos que los expertos analizan y transfieren para caer en el tema de interés en este documento, la regulación de los precios de transferencia tiene un efecto directo sobre los ingresos fiscales y otro indirecto (disminuye

posibles barreras de entrada comerciales, favorece mayor competencia en los mercados, más dinamismo, mayor base material a la que se puede aplicar los impuestos).

También es importante considerar la Teoría del Desarrollo de Harrod (1939), que puede ser de gran utilidad para entender la necesidad de crear una ruta para la implementación de los Precios de Transferencia en Costa Rica, Harrod (1939) enfatiza en que sus ecuaciones fundamentales son "axiomas que serían la base de una teoría general del crecimiento económico". Bajo esta consideración, una alta tasa de crecimiento estará asociada a una alta tasa de ahorro, a una baja relación marginal capital-producto o, lo que es lo mismo, a una alta productividad del capital. Desde luego, la fórmula es aplicable también, cuando se tiene una alta tasa de crecimiento, pero existe un bajo ahorro. En este sentido, el resultado será una alta productividad del capital o una menor relación marginal capital-producto. Por lo cual un país que logre una mayor recaudación fiscal debido a un mejor control de las operaciones entre las empresas multinacionales podrá tener una tasa de crecimiento mayor, lo cual ocasionará una alta productividad.

Capítulo 3. Metodología de la investigación y enfoque

El presente capítulo busca desarrollar el tipo de investigación que se utilizó en el documento, iniciando por la descripción de esta, seguido del alcance, el universo de la investigación. En esta última se explicó, los sujetos y fuentes de información utilizados, así como la población o muestra utilizada como el conjunto investigado. Finalmente se cerró con las técnicas o instrumentos de investigación utilizados y la estrategia de la investigación.

3.1 Tipo de la investigación

La presente investigación es de carácter exploratoria, tomando en consideración lo que comentan Hernández, Fernández y Baptista (2014) en la sexta edición de metodología de la investigación. Es exploratorio debido a que es un tema poco estudiado a nivel local, porque se buscó encontrar mediante la experiencia de los países en cuestión, cual es la situación para Costa Rica ante la implementación de precios de transferencia

Esta tesis tiene como objetivo principal analizar la incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica, en la evasión, recaudación y transparencia fiscal, mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y así considerar cuales fueron los resultados de la aplicación de precios de transferencia en Costa Rica y las herramientas válidas al país, de que esta implementación mejora el sistema que actualmente se tiene, mediante recomendaciones.

La investigación surge de una preocupación académica, debido a la poca investigación técnica relacionada al tema, lo cual ha demostrado el poco estudio que hay en Costa Rica respecto al tema de precios de transferencia, dado esto no se realizaron encuestas y se ejecutaron entrevistas a expertos en el tema.

Ante la falta de análisis, se realizó una investigación mixta, con características tanto cualitativas como cuantitativas: Cuantitativo porque consistió en utilizar la recolección y el análisis de datos para desarrollar los objetivos específicos de investigación y probar el efecto que se genera posteriormente en Costa Rica, se confió en la medición numérica y el uso de la estadística para establecer los efectos de las variables que se estudiaron para los resultados.

Cualitativa ya que también se llevó a cabo por medio de la perspectiva de los países en relación con el contexto costarricense en materia de precios de transferencia, se identificó la percepción de los países en cuestión mediante la interpretación que tuvieron al aplicar la legislación correspondiente y sus efectos. Se buscó obtener la recolección de datos para conocer o medir el efecto de las variables en estudio y encontrar soluciones para la aplicación de Precios de Transferencia en Costa Rica.

La investigación en su parte cuantitativa también consistió en utilizar la recolección de las variables relevantes que obtuvieron Colombia, México y Perú, específicamente los obtenidos por el Impuesto Sobre la Renta. Por lo tanto, se exploró mediante el comportamiento de esta variable y se describió los efectos de los precios de transferencia en las economías mencionadas. Para identificar el antes y después de la aplicación de precios de transferencias.

Se utilizaron técnicas de estadística descriptiva para realizar los datos de los países seleccionados, tomando en consideración la información que existe a nivel de ingresos tributarios por recaudación del impuesto sobre la renta.

3.2 Alcance

El alcance de la tesis se considera exploratorio, como se mencionó anteriormente, debido a que a nivel nacional no existe información amplia con respecto al tema de precios de transferencia, existen muchas dudas y no se ha abordado en términos generales, se analizó los hallazgos internacionales con el fin de traerlos a la realidad económica del país, a nivel centroamericano es un tema realmente novedoso, tanto así que en Costa Rica aún no se ha desarrollado y con el hecho de que el país quiere pertenecer a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es que va tomando relativa relevancia.

El objetivo de tener un alcance exploratorio es abrir una puerta para descubrir si es correcto o no la implementación de los precios de transferencia en el país en términos de beneficios, basándose en la experiencia internacional que los países de Colombia, Mexico y Perú han tenido en la ejecución de este durante varios años.

3.3 Universo de la investigación

En términos de identificación, el universo de la tesis se centró en todos los países a nivel mundial que tienen una legislación vigente de precios de transferencia, como un término finito, se puede definir como los países que pertenecen a la lista de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, los cuales corresponden alrededor de 122 países a diciembre de 2018.

3.3.1 Sujetos y fuentes de información

Se entiende por población según Lepkowski (2008) como se citó en Hernández, Fernández y Baptista (2014): “es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones”.

En el proceso de muestreo de la información que se entiende como población no solo los países que pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y vigencia en la aplicación de precios de transferencia, sino países que a nivel económico también tengan una cierta similitud en términos económicos y con quien Costa Rica se relacione.

Para esta investigación se tomaron fuentes de investigación secundarias, tesis en otros países con respecto al tema, documentos en línea, la información original de cada país y trabajos de investigación. Adicionalmente se realizaron entrevistas a expertos en el tema. La información se trabajó por medio de la estadística con diseño de tasas de crecimiento. Así mismo un modelo de propuesta como ejemplo práctico sobre lo que en concreto es la aplicación de los precios de transferencia y así observar la importancia en la recaudación fiscal.

Para el último punto, se planteó realizar una entrevista al socio director de Impuestos de Grupo Camacho Internacional, Carlos Camacho y la subdirectora de Impuestos de Walmart

Centroamérica Carmen Sanchez, ambos especialistas en precios de transferencia y amplia experiencia en impuestos a nivel nacional e internacional.

La metodología de la encuesta fue de tipo no estructurada, hubo entrevistas personales mediante una cita previa, con una conversación a partir de una serie de preguntas, basadas en los objetivos específicos de la investigación. En el anexo 3 se pueden observar las mismas con mayor detalle.

Ambas entrevistas se realizaron en un espacio donde se conversó ampliamente sobre cada una de las preguntas y se tomaron notas con respecto a las opiniones de Carmen Sánchez y Carlos Camacho, así mismo compartieron todo su conocimiento con base en la experiencia que han tenido en precios de transferencia e impuestos en el país.

3.3.2 Población o muestra, conjunto investigado

Centrando la muestra de la población comentada en el apartado anterior, se seleccionaron tres países: Colombia, Perú y México. Esto debido a sus similitudes comerciales y sistemáticas donde facilitarían el poder comparar posibles resultados de la aplicación de la ley de precios de transferencia y así tener los resultados del experimento lo más cercanos posibles de la realidad.

3.3 Técnicas e instrumentos de investigación

Tomando en consideración lo que comentan Hernández, Fernández y Baptista (2014) la información cuantitativa se tomó la información de los ingresos tributarios de las bases de datos de las paginas directas oficiales de las administraciones tributarias de Colombia, Perú y México. Estos datos se analizaron y procesaron para ver su comportamiento mediante gráficos.

Se buscó comparar los datos que se recopilaron de Colombia, Perú y México, antes de la implementación de precios de transferencia y después, incluyendo lo recopilado en la investigación que se realice en las entrevistas a los expertos Carlos Camacho y Carmen Sanchez, quienes son especialistas en el área tributaria y amplia experiencia en precios de transferencia.

En cuanto a la información cualitativa, mediante la lectura de diferentes fuentes de información, tesis, libros, entrevistas a expertos y legislación tanto de Costa Rica y los países en cuestión, se analizaron y se generaron los hallazgos y recomendaciones que se pudieron determinar con lo encontrado en la información.

Se agregó un ejemplo práctico con el fin de generar un entendimiento operativo y práctico de la aplicación de los precios de transferencia, para demostrar su efecto en la recaudación fiscal del país que realiza la fiscalización, o de la empresa que verifica que sus precios de transferencia se encuentren conforme a lo que dicta el mercado.

3.4 Estrategia analítica de la investigación

El primer objetivo específico planteado es identificar las condiciones y limitaciones básicas para la implementación de los precios de transferencia en el sistema tributario costarricense, para el logro de este se desarrollaron cuatro puntos que permitieron obtener la mayor información clara y posible. Para lograr el cumplimiento de cada punto, se definieron una serie de tareas o acciones a saber:

Se analizó la base legal que posee el país, las cuales faciliten y colaboren con el proceso de información y aplicación de precios de transferencia; luego, se analizaron las regulaciones con que cuenta el sistema tributario costarricense; y como afectaron a la normativa de precios de transferencia y, por último, se buscó las ventajas y desventajas (limitaciones) del marco legal costarricense para la implementación de precios de transferencia.

Para la segunda actividad, en la parte administrativa del país, se procedió a investigar los entes responsables de la de gestión con los que trabaja Hacienda y sus instituciones; sucesivamente, se analizó la ejecución de precios de transferencia con las herramientas de gestión que existan en el país para considerar que hace falta (limitaciones) y si es posible conseguirlo para un desarrollo óptimo de la ley. Para finalizar el tema, se analizó las ventajas y desventajas que existen en el soporte legal del país ante una futura aplicación de la ley.

La actividad número tres se planteó en investigar la implementación de precios de transferencia y los posibles beneficios en el proceso tributario costarricense; se identificó que al implementar los precios de transferencia se puede generar desventajas sin un cambio en el sistema tributario; y se trató de crear un análisis de la necesidad con los pros y contras de la implementación de este tema en Costa Rica.

Como cuarta actividad, se determinó la legislación vigente de cada país. Según la experiencia internacional los medios y formas que permitieron la implementación en el país; y se demostró por medio de una correlación de tasas de crecimiento de estos países, antes y después de la aplicación de precios de transferencia. Lo anterior es aplicable únicamente a Colombia y México, debido a que Perú presentó una limitante de información, la misma se presentó a partir del 2003 y su implementación se dio en 2001.

Se planteó para el segundo objetivo específico extraer las lecciones correspondientes para Costa Rica de experiencias a nivel internacional, en materia de implementación de precios de transferencia, con esto se analizó el entorno internacional con respecto a precios de transferencia basados principalmente en Colombia, México y Perú, se estableció una jerarquización según las variables (Ingresos fiscales, tasas de crecimiento y el PIB), donde se manifestó que precios de transferencia se genera un mayor control de las empresas en el país y se demostró la generación de una mayor transparencia fiscal. Es aquí de donde se sacaron las bases para la realización de las similitudes o analogías que se postularon, tomando en cuenta la información secundaria que se encontró.

Lo primero que se realizó para este objetivo fue la explicación de que con la mayor información obtenida por el fisco se aumenta la transparencia fiscal, esto se logró analizando según la aplicación de precios de transferencia; la transparencia que generó entre las empresas e internacionalmente, también se manifestó la potestad que el fisco posee para

investigar a las empresas con mayor facilidad, y, por último, los medios que proporciona precios de transferencia para fomentar la transparencia fiscal según la experiencia internacional.

Se planteó para la actividad número dos, la interpretación con base a la experiencia internacional de los diferentes beneficios de la mayor información tributaria; se demostró según la experiencia internacional el crecimiento de la recaudación fiscal; de igual forma, se dio a conocer según experiencia internacional como disminuyó la evasión fiscal; y finalmente, de las cuentas nacionales de los países, se obtuvo las tasas de crecimiento con el fin de mostrar una mejor visión cuantitativa de la realidad.

En cuanto al tercer objetivo específico se planteó: Examinar la incidencia de la implementación de precios de transferencia en el país mediante la evasión, recaudación y transparencia fiscal a partir de la experiencia de los países seleccionados, tomando las bases de información mencionadas anteriormente y se creó al final una serie de recomendaciones. Aplicando la estadística para obteniendo una serie supuestos, resultados que no estuvieron lejos de la realidad debido a la investigación previa que se realizó.

Se dio inicio para trabajar este objetivo mediante la primera actividad, la cual se trató de ver como con la implementación de precios de transferencia se afecta el mercado de bienes y servicios en Costa Rica a nivel descriptivo, teniendo en cuenta el tema de barreras de entrada comerciales. Con base en lo comentado en el marco teórico sobre este tema, con referencia de Cosín (2006).

La segunda actividad planteó: el análisis de las consecuencias de los ajustes a nivel comercial y su efecto en temas de precio de mercado, por medio del ejemplo de caso Glaxo, así como el tema de prácticas ilícitas versus la competitividad de los mercados. Lo anterior, ligado al tema de la teoría de señales de precio indicado en el marco teórico por Tarziján y Paredes (2006).

La tercera actividad consideró: el análisis del caso Nestlé, a nivel local denotando los hallazgos que desde la perspectiva analítica se encontraron enfocados en Costa Rica, tomando en temas como recaudación fiscal, evasión fiscal y grandes contribuyentes con la posible implementación de precios de transferencia en Costa Rica.

Finalmente, para el cuarto objetivo se planteó: recomendaciones de políticas para la implementación de precios de transferencia para Costa Rica, tomando como fuente las rutas que tomaron los países en estudio para la implementación de los Precios de Transferencia.

Lo primero que se realizó como actividad de este objetivo fue analizar desde la parte de los principales actores económicos del mercado costarricense cuales son las implicaciones de tener las reglas claras con un sistema normativo que sea respaldado a nivel internacional con la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico, con ello se presentó una ruta para la implementación de la norma.

La segunda actividad del objetivo cuatro fue sugerir cuales son las herramientas necesarias para la correcta implementación, tanto a nivel administrativo desde el Poder Ejecutivo como las herramientas para la creación e implementación de la norma. Por último, como actividad

número tres se analizó los obstáculos ante la implementación de los Precios de Transferencia mediante las herramientas sugeridas, y en caso de crear la Ley, cuáles pueden ser las complicaciones a nivel legal e incluso administrativa que afronte la administración tributaria costarricense. A continuación, se presenta a manera de resumen, la hoja de ruta investigativa del trabajo elaborada en la matriz metodológica:

Tabla 1. Matriz Metodológica

<i>Objetivo general</i>							
La incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica, en la evasión, recaudación y transparencia fiscal, mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.							
<i>Objetivos Específicos</i>	<i>VARIABLES</i>	<i>Indicador (numérico)</i>	<i>Fuentes de información</i>			<i>Instrumentos</i>	<i>Preguntas de investigación</i>
1. Identificar las condiciones y limitaciones básicas para la implementación de los precios de transferencia en el sistema tributario costarricense	Marco legal administrativo	Numero de leyes	Decreto 37898-H, Código de normas y procedimientos tributarios de CR (Principio de realidad económica artículo 8, y sanciones 83,81) Directrices de la OCDE 2010 y consulta a expertos / Guías de la OCDE: 2010			Lectura y entrevistas	¿Se tienen las herramientas legales para implementar Precios de Transferencia?
			Resolución sobre la declaración de precios de transferencia en costa rica	DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. N° DGT-R-44-2016.	Noticia: Hacienda suspende declaraciones de precios de transferencia	Análisis de resolución	¿Tiene Costa Rica las herramientas administrativas?
			CAMSCAT Opinión invitada: Hacienda suspende declaraciones de precios de transferencia	Tesis: Precios de Transferencia, mecanismo para la adecuada tributación de los contribuyentes ¿es necesaria su regulación normativa?	CESA ¹ : Impacto Económico del Régimen de Precios de Transferencia en el recaudo del Impuesto Nacional	Análisis de opiniones	¿Qué ventajas y desventajas existen con las herramientas que se tienen para implementar Precios de Transferencia?

¹ Colegio de Estudios Superiores de Administración (Colombia)

<i>Objetivo general</i>						
La incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica, en la evasión, recaudación y transparencia fiscal, mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.						
<i>Objetivos Específicos</i>	<i>Variables</i>	<i>Indicador (numérico)</i>	<i>Fuentes de información</i>		<i>Instrumentos</i>	<i>Preguntas de investigación</i>
2. Extraer las lecciones correspondientes para Costa Rica de experiencias a nivel internacional, en materia de implementación de precios de transferencia	Recaudación fiscal Evasión	Ingresos fiscales Índice de Evasión	Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) Costa Rica	Noticias, Perú: Sunat recaudaría S/ 450 millones por concepto de Precios de Transferencia	Tablas, gráficos y tasas de crecimiento	¿Cómo se comportan los ingresos fiscales en los países antes y después de Precios de Transferencia?
			Banco Interamericano de Desarrollo: Breve Historia de la Transparencia Tributaria.		Descripción de los datos.	¿Qué beneficios ha generado Precios de Transferencia en los países que lo han implementado?
			Noticias Perú: Perú y Rusia firmarán dos convenios para promover cumplimientos tributarios		Revisión de convenios	¿Genera mayor transparencia entre las Empresas?
			Consulta a expertos y ejemplo práctico de la aplicación de los precios de transferencia		Entrevistas y ejemplo práctico	¿Cuáles son las ventajas y desventajas, en comparación con lo que tienen los otros países?
3. Examinar la incidencia de los precios de transferencia en el país en la evasión, recaudación y	Recaudación fiscal	ingresos fiscales	Fiscalidad de los Precios de Transferencia por Rafael Cosín Ochaíta	Guías de la OCDE: 2010	Revisión guías 2010	¿Qué efecto genera Precios de Transferencia ante el control tributario?

<i>Objetivo general</i>						
La incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica, en la evasión, recaudación y transparencia fiscal, mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.						
<i>Objetivos Específicos</i>	<i>Variables</i>	<i>Indicador (numérico)</i>	<i>Fuentes de información</i>		<i>Instrumentos</i>	<i>Preguntas de investigación</i>
transparencia fiscal a partir de la experiencia de los países seleccionados.	Transparencia	cambio cuantitativo de impuesto renta,	Glaxo, acusada de un fraude fiscal de miles de millones en EE UU (Noticia)		Análisis de sentencia	¿Es posible eliminar las barreras de entrada comerciales o disminuir las mismas con la ayuda de Precios de Transferencia?
			<u>Centro de estudios de consumo: La “lista negra” de prácticas comerciales engañosas con consumidores</u>		Método Para identificar practicas engañosas	¿Barreras de entrada comerciales, por temas de competencia desleal en grupos multinacionales?
			Consulta a expertos		Entrevistas	¿Precios de Transferencia, aumentaría la recaudación fiscal? ¿Qué conclusión indican los números de los países en cuestión?
4. Proponer recomendaciones de políticas para definir una ruta de implementación de precios de transferencia para Costa Rica.	Recaudación fiscal Transparencia	ingresos fiscales cambio cuantitativo de impuesto renta,	Fiscalidad de los Precios de Transferencia por Rafael Cosín Ochaíta	Guías de la OCDE: 2010	Revisión guías 2010	¿Es posible implementar la normativa de Precios de Transferencia en Costa Rica?

<i>Objetivo general</i>							
La incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica, en la evasión, recaudación y transparencia fiscal, mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia.							
<i>Objetivos Específicos</i>	<i>Variables</i>	<i>Indicador (numérico)</i>	<i>Fuentes de información</i>			<i>Instrumentos</i>	<i>Preguntas de investigación</i>
	Marco legal administrativo	Numero de leyes	Resolución sobre la declaración de precios de transferencia en costa rica	DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. N° DGT-R-44-2016.	Noticia: Hacienda suspende declaraciones de precios de transferencia	Análisis de resolución	¿Qué herramientas se pueden utilizar para la implementación?
	Transparencia	cambio cuantitativo de impuesto renta,	Consulta a expertos			Entrevistas	¿Cuáles acciones son necesarias para la correcta ejecución de la norma?

Fuente: Elaboración propia con información de diferentes fuentes

Capítulo 4. Análisis de resultados

Este capítulo desarrolla los análisis e información recopilada en la investigación, el mismo se divide en cuatro secciones estas a su vez, tienen algunos apartados en los cuales describe y detalla lo realizado.

4.1 Identificación de condiciones y limitaciones básicas para la implementación de los precios de transferencia en el sistema tributario costarricense

Para abordar el problema de investigación a partir del marco teórico referenciado, sobre todo el enfoque de la economía institucionalista se tiene que actualmente el país cuenta con las siguientes normas que fomentan y sustentan la regulación de los Precios de Transferencia en Costa Rica:

- La directriz DGT 20-03, junio 2003
- Decreto 37898-H, junio del 2013
- Los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971
- Las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, julio del 2010

Así mismo, como marco normativo que contribuyen a la regulación de Precios de Transferencia en Costa Rica, se cuenta con la legalidad sobre la eficacia jurídica de la aplicación de la normativa de Precios de Transferencia mediante la directriz DGT 20-03, la cual fue avalada mediante el voto de la Sala Constitucional N° 4940 del dieciocho de abril del dos mil doce, bajo que el argumento de que la aplicación de la normativa sobre Precios de Transferencia era normativa técnica y, por lo tanto, su aplicación era acorde con el ordenamiento:

Se argumenta que para poder incorporar esas disposiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos resulta necesario cumplir con el procedimiento constitucional de aprobación del Tratado como para tener efectos jurídicos en nuestro país o de una ley que les incorpore (artículos 121 inciso 4), 140 inciso 5) y 10) de la Constitución Política). No obstante, lo anterior, nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, especialmente si, como en el caso que nos ocupa, los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley, que es precisamente lo que ocurre en el presente caso. Coincide esta Sala con la Procuraduría General de la República y el Ministro de Hacienda que se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, 2012)

La Sala Constitucional atribuye a un carácter técnico y como tal pueden ser empleadas de conformidad con el consenso técnico-científicos sobre ellas creada. Lo cual de conformidad

con los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública, permite que aquella normativa de carácter técnico, como la de los precios de transferencia, se encuentre habilitada, aun sin ley.

Si bien la Sala Constitucional, reconoció el carácter técnico y legal de la aplicación de los Precios de Transferencia mediante el voto N° 4940, la regulación legal de dicha normativa varió, subiendo en grado en la escala normativa, pues pasó de ser una Directriz Interna a un reglamento Ejecutivo el 13 de setiembre del 2013, fecha en salió publicado, en el Diario Oficial, La Gaceta, el Decreto Ejecutivo “N° 37898H Disposiciones sobre Precios de Transferencia”. Norma legal que establece mejoras respecto a la regulación de los Precios de Transferencia que la anterior directriz interna, pues amplía las regulaciones sobre precios de transferencia.

En el caso de la aplicación de la normativa del Decreto Ejecutivo N° 37898-H, se establece como normas habilitantes, lo dispuesto en los artículos “8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971.

Principio de Realidad Económica, que es entendido como:

...un método interpretativo de las normas tributarias que permite asignar a los hechos, para efectos tributarios, un significado acorde con la realidad económica, aun cuando eso implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en sus relaciones, cuando estas no atiendan a realidad que la norma tributaria quiso gravar. Lo anterior con el fin de corregir situaciones anómalas creadas de forma artificial por los contribuyentes, con el único fin de eludir sus obligaciones con el fisco. (Rodríguez, 2008, P. 46)

Continuando esta misma línea, la Sala Primera (2006) basa el tema de realidad económica y acuerdos entre particulares en los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con el fin de prescindir de las verdades formales y tomar en consideración la realidad del negocio, para poder determinar si lo que busca la empresa es generar un escudo fiscal, estas normas buscan salvaguardar el deber de cada contribuyente por cumplir con las cargas tributarias.

Partiendo de los criterios y definiciones anteriores se entiende al Principio de Realidad Económica, como una norma destinada a permitir la gestión de los tributos de forma más acorde con la voluntad del legislador, correspondiente al deber de los ciudadanos de “contribuir para los gastos públicos” según la constitución política de 1949, e impedir que la elusión fiscal del contribuyente, mediante la correcta valoración de los alcances fiscales de los convenios o contratos.

Parte de las limitantes que presenta el tema de precios de transferencia en Costa Rica, es el soporte administrativo y los entes que se tendría o no a disposición ante la eventual implementación de Precios de Transferencia en Costa Rica. También es importante tener presente el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, promulgado por la Ley No. 4755 del 3 de mayo de 1971 y sus reformas, el cuál faculta a la Administración tributaria para dictar normas generales para la correcta aplicación de las leyes tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Por otro lado, se cuenta con la resolución DGT-R-44-2016, la cual comenta los medios y la forma en la que se presentará la declaración de precios de transferencia mediante consulta popular, para que los ciudadanos realicen sus apreciaciones ante eventuales aristas que no esté tomando en cuenta la administración tributaria.

Presentación por medios electrónicos: La Dirección General de Tributación comunicará, mediante publicación en la página WEB del Ministerio de Hacienda y en un medio de comunicación escrito con circulación nacional, con anticipación no menor a los tres meses de la fecha de presentación de la primera declaración en junio de 2017 (fecha pospuesta según los alcances de²....), los medios tecnológicos necesarios para realizar la transmisión electrónica de los datos, que permitan la presentación de la declaración a que se refiere esta resolución. También informará con, al menos, ese mismo plazo de antelación, los medios tecnológicos para ese mismo fin, que pondrá a disposición de aquellos contribuyentes que no puedan acceder a Internet. (Dirección General de Tributación, 2016, artículo 4) (texto entre paréntesis, agregado propio).

Adicionalmente, en una entrevista con la especialista Carmen Sánchez:

En precios de transferencia la materia es tremendamente sofisticada, esto no es para el común de los contribuyentes, debe haber un acercamiento de las administraciones tributarias a los grandes contribuyentes que son los que principalmente impactan en la contribución, en la recaudación de impuestos como precios de transferencia, para: primero formar, segundo facilitar la declaración, porque precios de transferencia vino a aumentar el costo de cumplimiento tributario, aquí y en cualquier país y debe haber una facilidad de los gestores de la administración tributaria hacia los contribuyentes en materia de precios de transferencia y Costa Rica más bien lo que ha hecho es una especie de terrorismo en materia de precios de transferencia, fiscalizando, rudamente con poca técnica y sin formar y sin facilitar los mecanismos para que los contribuyentes se acerquen a hacerlo bien. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018).

Ahora bien, como parte de las herramientas que estaría considerando la administración tributaria para la implementación de precios de transferencia en el país, continuando con la resolución DGT-R-44-2016, en el anexo 1 y 2, presenta y explica el formato que llevará dicha declaración. Es importante recalcar, que las entidades que se dedican a brindar servicios de asesoría tributaria cumplen un papel importante ya que deben estar atentos ante estas resoluciones brindando el conocimiento y experiencia que tienen en otros países con esta implementación.

Revisando los puntos que solicita la declaración, son explícitos sin embargo existen puntos vacíos o que se consideran inconclusos, que se consideran limitantes para proceder con la declaración de precios de transferencia. A continuación, se presentan algunos puntos específicos que se denotan:

² Según el transitorio cada empresa debe velar por su propia información comprobatoria de que las transacciones se realizan a precios de mercado, aun y cuando la declaración no tenga fecha todavía.

- El tipo de vinculación por temas de presunción, no tienen una lista a nivel local ni es explícita en que lista se debe considerar para poder identificar entidades bajo presunta vinculación.
- Ante situaciones de comparaciones bajo el método del precio comparable no controlado, omite las que se realizan bajo rangos intercuartiles.
- En el caso de las transacciones de cuentas comerciales locales, no existe una opción para catalogarlas, ya que solo hace referencia a las del exterior.

Estos son solo algunos puntos que quedan en el aire ante la plataforma y la forma que está presentando la Dirección General de Tributación para la declaración de precios de transferencia. Si bien no se encuentra aún lista, es un gran avance para el tema de precios de transferencia en Costa Rica.

El proceso para implementar los mecanismos de regulación de los Precios de Transferencia a nivel costarricense aún se encuentra en una etapa muy inicial, por lo que esto abre las puertas para considerar las condiciones y limitantes que existen actualmente. El hecho de que se cuente con un formato borrador de la declaración, acerca cada vez más a la realidad de este importante paso, se dispone del marco legal con el respectivo respaldo constitucional y se tiene habilitada la información para proceder con el llenado de la declaración. Así mismo, la Dirección General de Tributación se encuentra en estos momentos creando el departamento de precios de transferencia, recolectando profesionales en el área.

Por otro lado, existe el soporte jurídico legal, para poder sancionar empresas que no cumplan con el requerimiento una vez que la administración lo formalice. El especialista Carlos Camacho comenta lo siguiente con respecto a las ventajas que él considera como soporte legal:

Una ventaja de precios de transferencia es que nos define qué se entiende por vinculación en el artículo 4 por decreto.

La otra ventaja es que, a través de precios de transferencia, efectivamente se van a poder detectar prácticas de traslado de utilidades de una jurisdicción a otra o de un régimen a otro, eso es importante porque Costa Rica se fue por el camino digamos un poco más cuantioso de regular precios de transferencia para transacciones interiores. (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018).

Adicionalmente es importante mencionar lo comentado por Linares y Morales (2014) quienes consideran que las mejores prácticas de precios de transferencias se encuentran en generar consciencia en las empresas relacionadas para que determinen sus precios considerando las consecuencias fiscales de estas decisiones, crear un vínculo entre los departamentos comerciales y fiscales de las empresas para que tomen decisiones activas considerando el tema de precios de transferencia, que las políticas internas de precios de transferencia se mantengan actualizadas y preparar anualmente la documentación soporte.

Por otro lado, entre las limitantes que se pueden considerar están a continuación:

- Aún no se cuenta con una fecha definida, lo que genera una incertidumbre e inseguridad jurídica.
- Se considera que debido a los compromisos de intercambio de información que ha asumido Costa Rica frente a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, se debe ampliar el ámbito.
- Existen “vacíos” dentro del formato de declaración, el cual crea inseguridad entre los contribuyentes que la tendrían que realizar
- Con respecto a los montos a declarar, no hay una especificación dentro de la legislación sobre cuál sería el monto mínimo para declarar e incluso a analizar.
- Sobre las rectificativas, no existe un apartado que indique cuantas rectificativas tiene derecho el contribuyente y si existe o no algún tipo de sanción al respecto.
- Se indica la sanción por la no presentación de la declaración, sin embargo, no indican las sanciones por hacerlo de manera errónea.

Los puntos anteriores sirven como oportunidades se deben considerar en un país cuando se quiere trabajar bajo lineamientos internacionales. El hecho de que la globalización impulse a que Costa Rica forme parte de este importante paso para la Economía, lleva a considerar los pasos que se han realizado y los que se deben mejorar.

En síntesis, la aplicación del Decreto N° 37898-H, permite el establecimiento de una normativa técnica, que viene a reforzar los controles de la Administración Tributaria, a fin de evitar la elusión tributaria. Delimitando la discrecionalidad de la Administración a la hora de interpretar el principio de Realidad Económica y permitiéndoles a los contribuyentes tener conocimiento y previsibilidad de los efectos que dicha normativa contiene.

Costa Rica puede verse muy beneficiada ante la aplicación de esta normativa, debido a que esto generaría casos de fiscalización, donde se realice correcciones a la base imponible por el diferencial que se determine de la investigación cuando los precios entre partes relacionadas no se pacten bajo un principio de libre competencia.

Lo anterior, se sustenta por medio de Decreto Ejecutivo N° 37898-H, el cual interviene como el refuerzo de los controles de la Administración Tributaria a la hora de aplicar el Principio de Realidad Económica. Este principio permite modificar la base imponible del tributo, para ajustarla a la realidad tributaria que el legislador pretendió gravar, que de igual forma se produce a través de la aplicación reglamentaria de normativa de precios de transferencia.

Adicionalmente, de cierta manera brinda mayor seguridad a los contribuyentes a la hora de determinar sus obligaciones impositivas, ya que estarían considerando mejor los precios pactados con las empresas de su mismo grupo económico.

Con la globalización, el proceso tributario costarricense entiende que existen mayores posibilidades de eludir el deber contributivo, por lo cual debe de contar con mayores y mejores mecanismos de control. Por ello su objetivo en conjunto con la aplicación de precios de transferencia pretende un uso racional de los derechos del contribuyente, para el cumplimiento de una de sus obligaciones, que es deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por otro lado, también permite que las empresas tributen sus dividendos en las órbitas fiscales donde los han obtenido, impidiendo la transferencia artificial de ganancias. Adicionalmente, le permite al ente regulador corregir los abusos de los contribuyentes a la hora de interpretar y aplicar las normas tributarias.

Mediante la normativa de Precios de Transferencia en Costa Rica es posible que la progresividad y la proporcionalidad en materia tributaria no sea vulnerable, ya que ante la no corrección de estos puntos probablemente se drene importantes ingresos, en su mayoría provenientes de los denominados “grandes contribuyentes”, que deberían ir al Estado, perdiendo así la gestión de los tributos, todo por medio del uso racional de los derechos que tiene el contribuyente.

Sobre este particular, la especialista Carmen Sánchez comenta desde su experiencia cuáles son dos ventajas importantes que ella considera:

Primero: seguridad jurídica, todos ocupamos saber a qué atenernos, no puede ser que nos sancionen y yo ni siquiera sabía que estaba violando algo, entonces seguridad jurídica quizá es como valor del sistema tributario el más valioso. El segundo: es recaudación, por más que me disguste la forma en que la administración nos viene fiscalizando, la verdad es que, si hay muchísima evasión tributaria a través de precios de transferencia, eso está ahí, es visible y la recaudación se vería impactada positivamente si cada uno contribuyera como lo debe hacer. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

La anterior especialista comenta que, en la práctica privada, como consultores, ya se tendría una cancha nivelada con la administración tributaria para poder realizar bien el trabajo como consultores. Ya que se puede ver como un incentivo al mercado laboral, donde la empresa privada puede realizar una mayor contratación de consultores para asesorar a los contribuyentes.

Si bien se entiende que todo este tema trae consigo puntos muy favorables no sólo para el Estado Costarricense, sino para los contribuyentes; también es necesario tener presente los puntos que de cierta manera por ser un país no desarrollado de alguno u otra manera podría afectar, cuando se quiere pertenecer de manera correcta a una sociedad globalizada.

En la actualidad, en países donde no se regulan por medio de precios de transferencia las empresas que operan en diferentes países, da una libertad a estas para trasladar, ganancias a otros países con fiscalidad reducida o más conocidos como paraísos fiscales y así lograr un mayor rédito económico en contra de su deber contributivo. Esto no sólo afecta la capacidad del Estado de afrontar sus egresos, sino que perjudica a los ciudadanos, pues violenta la proporcionalidad, que el sistema contributivo debería tener.

Es importante recordar y tener presente que puede existir la manipulación de los precios de transferencia, creando desigualdad e ineficiencias operativas para el relacionado nacional (empresas en Costa Rica, cuyas casas matrices se encuentran en otros países). Lo anterior, por medio del manejo de cantidades y precios unitarios de los bienes y/o servicios, donde, las casas matrices desarrollan estrategias financieras y operativas capaces de establecer el margen de rentabilidad deseado en procesos de cadena de suministro el precio de bienes

terminados y/o servicios brindados, dado por el comerciante sobre variantes como costo, intereses, salario, tiempo, estrategia publicitaria, activos fijos entre otros; los cuales, consolidan gastos adicionales en el ciclo de comercio y/o comercio del bien; así pues, al considerar algunos costos y gastos se coloca una comisión en el costo del bien para mantener un beneficio propio, donde la entidad costarricense no tendría el beneficio fiscal al país que le corresponde. Considerando:

En principio la utilidad en operaciones de comercio de bienes cambia conforme el sistema contable, normas tributarias e información cualitativa y cuantitativa reportada por el contribuyente, en tanto la clasificación de las cuentas contables podrían alterar el margen de contribución sobre las operaciones con filiales, es decir, que la carga tributaria y pago de impuestos está relacionado directamente con la estructura de la información contable reportada por la empresa nacional, esta disyuntiva produce diferencias significativas en la determinación del método e indicador financiero, lo anterior se debe a que la normativa legal establece el uso de las metodologías de precios de transferencia conforme al sistema contable, por tal razón, es fundamental para el gobierno garantizar una estructura metodología en precios de transferencia con indicadores financieros, información contable, calculo rango intercuartil y grado de comparabilidad sólida que contribuya a la lograr un nivel el recaudo tributario apropiado por parte de los grupos económicos a efectos de obtener resultados más confiables. (García, 2016, P.20)

Costa Rica no tendría el medio para exigirle a los contribuyentes la correcta contabilización de sus actividades, así como la determinación del precio con partes relacionadas en plena competencia de mercado, se vuelve a los puntos mencionados al inicio de este documento, donde las empresas multinacionales aprovechan los grandes grupos económicos para crear competencia desleal, por ende dejan perdidas en algunos países y ganancias en los países de baja o nula tributación, permitiendo el flujo ilícito de capitales.

En resumen, la regulación de los precios de transferencia es una necesidad, ya que serían muchos los inconvenientes que no se pueden eliminar en la economía costarricense ante su no implementación. Un punto importante para considerar en la práctica es si la inclusión de la Declaración de Precios de Transferencia desincentiva o no las potenciales nuevas inversiones en cuanto a la escogencia de regímenes especiales como por ejemplo Zona Franca. De igual manera en el caso de los Grandes Contribuyentes y Grandes Empresas Territoriales, se debe buscar una manera de que cumplan con esta nueva obligación formal sin generar conflictos con sus giros de negocios, ya que la declaración puede ser presentada de forma expedita y sin necesidad de tener que crear nuevas divisiones en las empresas que se tengan que encargar de compilar toda la información con lo cual se le generaría una carga financiero-administrativa mayor a las compañías que son las que en realidad contribuyen con sus impuestos.

Las principales necesidades que enfrenta el país ante estas ventajas y desventajas a nivel de precios de transferencia corresponden a medidas para combatir la evasión fiscal (un tema crítico que se viene conversando durante los últimos años en el país), la recaudación de los ingresos y la disminución del gasto.

Se debe abordar el traslado de beneficios entre compañías y el desarrollo de medidas para una sólida recaudación de tributos. En este sentido, el país, por medio de la Administración Tributaria, debe hacer un uso más adecuado de estas herramientas, no sólo como una medida de cumplimiento sino como una alternativa más coherente de control a empresas localizadas en el territorio nacional de acuerdo con recomendaciones de entidades como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en su plan urgente para la mejoría de la situación fiscal. Por otro lado, se debe enfocar en tres aspectos:

Uno es formación de los ciudadanos y se empieza desde chiquitos, el otro es el aspecto sociológico, a todos nos han enseñado que tenemos que ser solidarios en el desarrollo de la nación, entonces si nosotros como ciudadanos contribuyentes logramos entender que los impuestos son para lograr incrementar el bienestar y efectivamente vemos, tangibilizamos el crecimiento de la nación, por diferentes vías, social, educación, salud, seguridad todo esto, los contribuyentes, pagan sus impuestos de mejor gana. Y otro es el factor psicológico que es que cólera me da a mi como contribuyente que se roben la plata que haya huecos en las carreteras que no haya transparencia en la rendición de cuentas de los gobiernos, y todo lo que tiene que ver alrededor de la corrupción y la malversación de fondos.

Entonces que también tiene que haber una lucha abierta a la par de los otros dos elementos contra todo esto, para lograr que los contribuyentes paguen sus impuestos porque si no van a preferir no pagar sus impuestos y de alguna manera hacer justicia por su propia cuenta, entonces ya sea en precios de transferencia o en cualquier otro aspecto tributario, uno puede ver estos tres asuntos que impactan la aceptación o no de los contribuyentes para pagar sus impuestos. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

Finalmente, algunas apreciaciones con respecto a las necesidades que se deben trabajar para la correcta aplicación de los precios de transferencia en Costa Rica:

La primera creo que es tratar de formalizar, el concepto de grupos económicos, y creo que esto está incompleto todavía, porque no tenemos un medio de contraste, ya existe la norma, pero no es aplicable aun en términos sistemáticos, que es la del registro de contribuyentes y los accionistas, porque la conformación de grupos económicos aquí no se revela o no hay una declaración de grupos económicos.

La desventaja que tiene hoy Costa Rica es que todavía no tiene la declaración de precios de transferencia, entonces, además el modelo que salió publicado no es un modelo que nos parezca el más adecuado, le falta bastante para serlo, el modelo centroamericano digamos más idóneo, en términos de que todavía es mejorable, pero que es el mejor de toda la región, considero que es el de Guatemala, porque nos hace un mapa completo del grupo económico, nos hace un mapa completo de las transacciones, nos hace un mapa completo de los métodos, de los comparables, ósea hace realmente vaciar completo el estudio de precios de transferencia. Hay declaraciones que permiten, que el contribuyente parezca que cumple y puede no contar con el estudio de precios de transferencia y es el caso de la 930 en Panamá, por ejemplo, el caso de la 930 la llena cualquiera, ¿qué se juega de chance? Que le

lleguen y le pidan el estudio, ya pasó, pero le dan un plazo tal que le permite remediar.
(Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Básicamente, a grandes rasgos ante la falta de la declaración que le permita al contribuyente proporcionar la información que el Decreto 37898-H solicita, genera una desventaja muy significativa ante este tema a nivel local. Debido a que las mismas solicitudes de la Administración Tributaria generan que el contribuyente se sienta en plena libertad de no sentirse obligado ante esta solicitud explícita del informe de Precios de Transferencia

4.1.1 Experiencia internacional

Respecto a la cuarta actividad, al tomar como referencia Colombia, México y Perú es necesario saber cada legislación, el marco jurídico, las herramientas con las que ejecutan Precios de Transferencia, por ende, se dará el marco referencial que existe sobre los países de referencia.

A continuación, se presenta una pequeña reseña histórica a nivel jurídico fiscal de los países de Colombia, México y Perú:

Colombia

Colombia empieza la aplicación de Precios de Transferencia en el 2004, con referencia al marco legal con la ley: 788 de 2002; ley 863 de 2003; decreto 4349 de 2004; art. 260-1 al 260-11 ET. Decreto 2193 paraísos fiscales.

En su ley se consideran vinculados de acuerdo con los criterios art, 260- 1 del estatuto tributario: subordinación, Sucursales y agencias, Agencias respecto a las sociedades a las pertenezcan, Establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realiza en todo en parte y otros casos de vinculación económica.

Sus obligaciones formales al aplicar Precios de Transferencia serían:

- Inscribirse y/o actualizar el Registro Único Tributario (RUT).
- Preparar y conservar documentación comprobatoria
- Presentar las declaraciones informativas.

La documentación que se toma en cuenta en Colombia va regida cuando el monto acumulado por tipo de operación supere las 10.000 unidades de valor tributario (UVT) del año gravable; en la declaración de renta y complementarios del periodo gravable su patrimonio bruto es igual o el equivalente a 100.000 UVT'S o su ingreso bruto igual o superior al equivalente de 61.000 UVT'S. Documentación Comprobatoria y Declaración Informativa se deben presentar de acuerdo al último dígito del Número de Identificación Tributario y a las fechas establecidas por el gobierno nacional.

Los entes que presentan la documentación deben:

1. Ser contribuyente del impuesto a la renta, incluyendo los establecimientos permanentes en Colombia de entidades residentes en el exterior.
2. Tener vinculados en el exterior
3. Realizar operaciones en el año gravable con los vinculados en el exterior.
4. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca.
5. Entidades extranjeras vinculadas a un establecimiento permanente en Colombia, concluya una operación con otra entidad extranjera, a favor de dicho establecimiento.

Para determinar si las operaciones son comparables o si en ellas existen diferencias significativas, y dependiendo del método seleccionado, se deberá tener en cuenta: las características de las operaciones (Dependiendo de la operación: financiamiento, prestación de servicios, derecho de uso o enajenación de bien tangible, enajenación de acciones, transferencia de bien intangible); las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos; los términos contractuales de las partes; las circunstancias económicas del mercado; las estrategias del negocio.

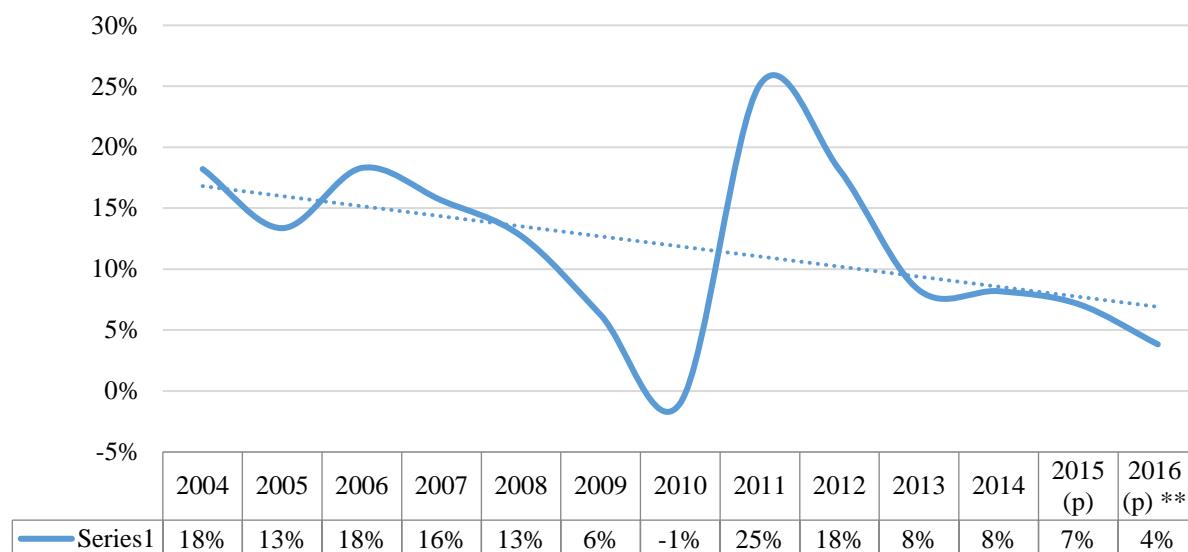
Por otra parte, de acuerdo con el artículo 260-7 del Estatuto Tributario (E.T.), los paraísos fiscales serán determinados por el Gobierno Nacional mediante reglamento, según Decreto 2193 del 2013, con base en el cumplimiento de cualquiera de los criterios relacionados. Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en paraísos fiscales en materia del impuesto sobre la renta son operaciones entre vinculados con base en el artículo 260-1 E.T, en las que los precios o montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Asimismo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) tiene facultades para celebrar con el contribuyente (nacional o extranjero), acuerdos mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados.

La Corte Constitucional de Colombia, (2010) indica: “La determinación de estos precios se hará con base en los métodos y criterios señalados anteriormente y podrá tener efectos en el año en que se suscriba el acuerdo, el año inmediatamente anterior y hasta por tres periodos gravables siguientes a la suscripción de acuerdo”.

A manera de introducción a continuación se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Colombia desde la implementación de los Precios de Transferencia:

Gráfico 1. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Colombia desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 2004-2016



Fuente: Elaboración propia con información de la Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. DIAN³

El gráfico anterior muestra que el impacto de precios de transferencia en los ingresos tributarios no ha sido todavía cuantificable, lo anterior se debe en gran medida a que las fiscalizaciones y ajustes que se realizan en las bases impositivas, no se registran directamente en los ingresos provenientes de rentas, sino en otros ingresos, los cuales no se pueden segmentar.

México

México empieza la aplicación de Precios de Transferencia el 1° de enero de 1997, con la implementación y adopción de directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos; El artículo No 64 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR); artículos 86, 215 y 216 de la LISR.

Es así, que bajo el contexto legal mexicano se entiende como partes relacionadas la participación de una empresa en el control, capital o administración de la otra, ya sea de manera directa o indirecta, o cuando una persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la administración, capital o control de dichas personas. Donde sus obligaciones son las siguientes:

1. Pactar a valores de mercado;
2. Documentación comprobatoria;

³ (P): Se trata de información estadística, que posiblemente difiere de la información contable suministrada por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas debido a las fechas de corte

(P)**: Enero – diciembre 2016 información preliminar

3. Declaración informativa.

De conformidad con los requerimientos establecidos en el No 86 (fracción XII) de LISR, los contribuyentes deben obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Además, tienen la obligación de presentarla los contribuyentes que realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de manera anual y con la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo que ajustes son necesarios para establecerla, se requiere una comprensión de cómo empresas no relacionadas evalúan transacciones similares. De esta forma, para establecer si las operaciones son comparables, dependiendo del método de aplicación del principio de Plena Competencia seleccionado, se consideran algunos aspectos como: transferencia de bienes tangibles, prestación de servicios, concesión de la explotación o transmisión de un bien intangible, enajenación de acciones, operaciones de financiamiento.

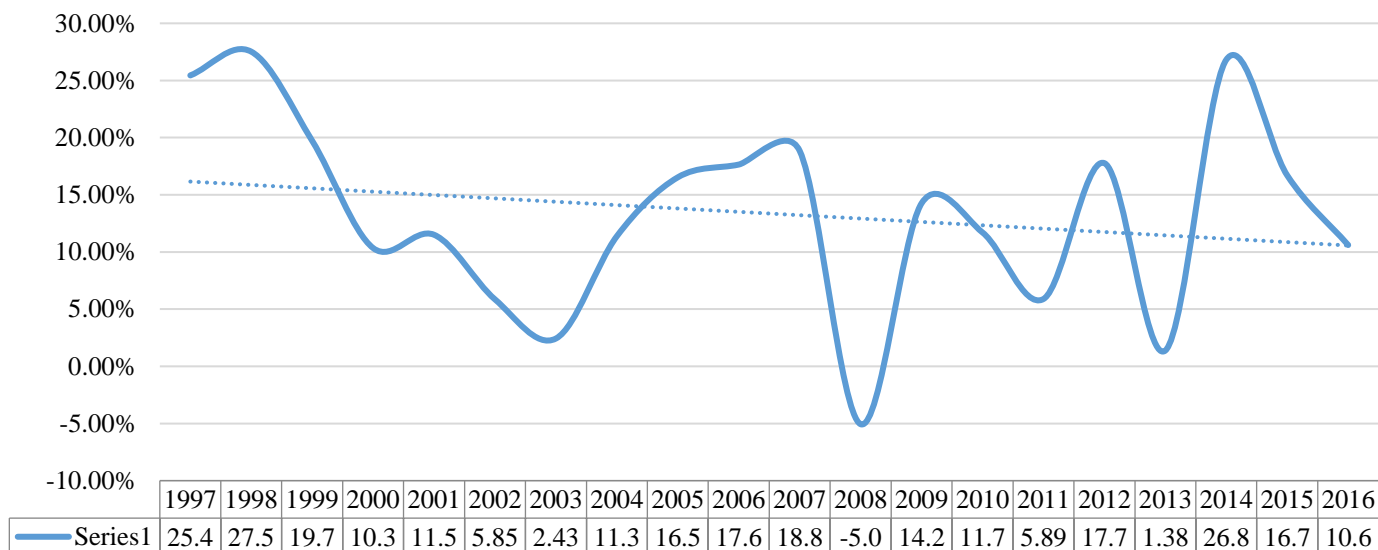
La ley del impuesto sobre la renta (ISR) presume que cualquier transacción desarrollada con empresas ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes conforme la lista publicada por México se realiza entre partes relacionadas y a valores distintos a los pactados entre empresas independientes. En estos casos, el contribuyente tiene que demostrar que dichas transacciones se pactaron de conformidad con el principio de plena competencia.

Los APA (*Advance Pricing Arrangements* o Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia) pueden derivar de un procedimiento de mutuo acuerdo entre las autoridades fiscales mexicanas y las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación. De acuerdo con la legislación mexicana, los APA pueden surtir efecto hasta por tres años o incluso basada en un tratado para evitar la doble tributación.

El incumplimiento de las obligaciones también determinara una salvedad en el dictamen fiscal, lo cual incrementaría el riesgo de revisión por parte de las autoridades. A pesar de que no existen multas específicas por no mantener la documentación de precios de transferencia, en caso de determinar los créditos fiscales correspondientes, considerando el impuesto omitido a juicio, la inflación correspondiente a dicho impuesto, los recargos respectivos y la multa aplicable.

A manera de introducción, a continuación, se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en México desde la implementación de los Precios de Transferencia:

Gráfico 2. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en México desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 1997-2016



Fuente: Elaboración propia con información pública suministrada por la SAT

El gráfico anterior lo primero que demuestra es que la crisis del 2008 de los Estados Unidos de Norteamérica, tuvo una repercusión directa sobre los ingresos tributarios de México, además desde la implementación de precios de transferencia, las diferentes reformas fiscales, han creado no se pueda obtener un dato exacto sobre el crecimiento en los ingresos provenientes de renta derivado de precios de transferencia, además como se indicó anteriormente las fiscalizaciones y sus efectos derivados de las mismas no se pueden cuantificar en la cuenta de ingresos.

Las reformas tributarias han creado un efecto positivo, y los cambios en los ingresos tributarios se ven beneficiados por las acciones internacionales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y estos efectos comienza a mostrar un comportamiento según lo esperado que a largo plazo dará los réditos esperados.

Perú

Perú comenzó la aplicación de Precios de Transferencia el 1° de enero de 2001 con el Artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR); artículo 19-B, 24 del Reglamento de la Ley del Impuesto de Renta, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)

... cuando se dé cualquiera de las siguientes situaciones: a) Una persona natural o jurídica posea más del 30% del capital de otra empresa, directamente o por intermedio de un tercero; b) Más del 30% del capital de 2 o más empresas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero; c) Cualquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad

o afinidad; d) El capital de 2 o más empresas pertenezca, en más del 30% a socios comunes a éstas. (SUNAT, 2007).

Debe considerar pactar valores a precios del mercado; El inciso c) del artículo 19-B del Reglamento impone a las empresas vinculadas que realicen transacciones entre ellas la obligación de mantener, entre otros, la documentación e información sobre los métodos utilizados para la determinación de los precios de sus operaciones con empresas vinculadas, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar dichos precios.

Es de esta manera, que las partes relacionadas o vinculados económicos que celebren operaciones, tienen que considerar respecto a la documentación que debe presentar que, no habiéndose fijado la obligación de presentar dicha documentación en un momento determinado, es preciso entender que dichas empresas tendrán que conservar la referida documentación e información sustentadora para su presentación o exhibición, a solicitud de la Administración Tributaria, en un eventual proceso de fiscalización.

Son comparables en primera instancia, cuando sean las mismas que se realicen con sujetos independientes y cuando se cumplan con las condiciones siguientes:

- a) Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las empresas que las realizan pueda afectar materialmente el precio o margen de libre mercado.;
- b) Que aún y cuando las condiciones de las transacciones que desean compararse no sean iguales o similares, puedan realizarse ajustes para la eliminación de dichas diferencias.

Existen reglas especiales para las transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. De igual manera, la legislación excluye inmediatamente la posibilidad de utilizar información de compañías comparables si estas residen en paraísos fiscales.

Con respecto a los APA, se establece que podrán acordarse los métodos de valoración con las empresas mediante acuerdos previos. Lo dispuesto en el citado artículo también es de aplicación para el Impuesto General a las Ventas (IGV), salvo para la determinación del saldo a favor materia de devolución o compensación.

Es exigible a partir del 01 de julio del ejercicio gravable de siguiente a aquel en el que la transacción vinculada se lleve a cabo.

El incumplimiento de esta obligación tributaria constituirá una infracción sancionable, conforme al procedimiento establecido en el propio Código Tributario. Esta infracción es sancionada con una multa equivalente al 100% de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o con cierre del establecimiento. (SUNAT, 1999)

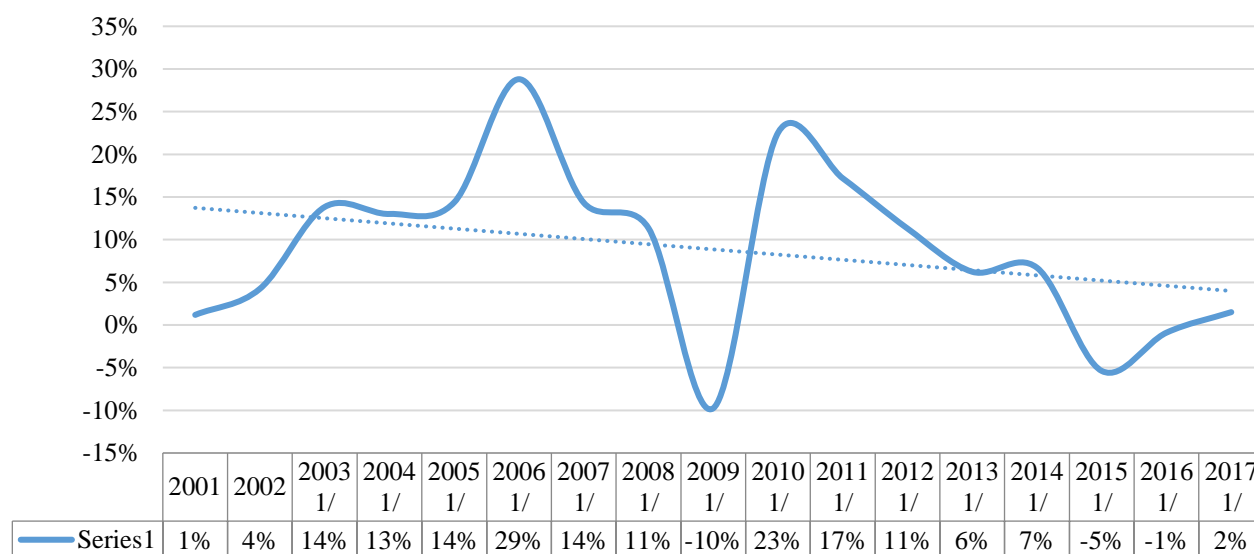
Perú perdió del 2002 al 2011 un aproximado de 9 mil 100 millones de dólares por la salida de flujos financieros ilícitos (FFI), con base en información revelada por la Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos (LATINDADD).

Así mismo, de acuerdo con información de la SUNAT sólo la actividad comercial entre 2007 y 2012 las operaciones por precios de transferencia llegaron a 370 mil millones de dólares, de las que el 65 por ciento corresponden a operaciones internacionales.

Según la SUNAT: “en 2013 las rentas omitidas gracias a la manipulación de los precios de transferencia representan 350 millones de dólares lo que implica una omisión en el impuesto a la renta de 105 millones de dólares.” (RPP, 2014).

Finalmente, a manera de introducción a continuación, se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Perú, desde la implementación de Precios de Transferencia:

Gráfico 3. Tasa de crecimiento de los ingresos tributarios en Perú desde la implementación de Precios de Transferencia, valores en porcentaje, periodos 2001-2017



Fuente: Elaboración propia con información del MEF, Banco de la Nación, BCRP, Sunat, Aduanas, Enci, Ecasa y Petroperú⁴

En el caso de Perú es similar la situación de los otros 2 países observado previamente, sin embargo, este efecto se debe en gran medida a que, si bien ellos mantienen una legislación de precios de transferencia desde el 2001, la misma no había sido activada hasta al año 2017.

El Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (Mincetur) en un comunicado informó que el intercambio comercial de Perú superó los 68.000 millones de dólares durante los diez primeros meses de 2017, un 15,8% más que en el mismo período del año anterior. Dado lo anterior indica como se ha explicado a lo largo de la tesis que el aumento de la actividad del comercio exterior puede traer consigo un aumento de las recaudaciones fiscal y más se logra regular las operaciones con partes relacionadas, mediante las fiscalizaciones y la regulación de las transacciones comerciales.

⁴ Información preliminar facilitada por la base de datos

Las administraciones tributarias con una correcta legislación en precios de transferencia podrían tener un mejor control de la información tributaria de los contribuyentes, ya ha sucedido en México, Perú y Colombia, que logran con fiscalizaciones a las empresas un mejor control y hasta una mejor tributación por parte de los contribuyentes.

Sobre este particular, el Banco Interamericano de Desarrollo:

El avance de la transparencia es un fenómeno de profundas ramificaciones en muchos ámbitos: legal, político, ético, etc., con poderosos actores globales, y donde no todo acuerdo jurídico o político formal logra una efectividad inmediata, pero tendrá amplias repercusiones en las políticas económicas y sociales a nivel mundial si logra imponerse. En efecto, el gran cambio es que la transparencia tributaria compensa la asimetría de información entre los contribuyentes y sus asesores (que operan a nivel global) y las administraciones nacionales -tributarias y de control de activos-. En síntesis, el capital (incluida la información sobre su propiedad y rendimiento) sigue siendo móvil, pero ya no puede ocultarse o distorsionarse. Si el avance de la coordinación internacional en transparencia fiscal y financiera culmina con éxito, es muy probable que genere cambios de política fiscal, en particular en la tributación a la renta y el capital. También traerá nuevos retos técnicos y éticos para el manejo del proceso de transparencia tanto de los contribuyentes, los asesores y los administradores tributarios. El manejo de la información brindará nuevas oportunidades de servicios (para las empresas) y controles (para las administraciones tributarias). Asimismo, el uso de los datos requerirá nuevas obligaciones para los asesores y otros servicios públicos (no solo para las administraciones tributarias), por lo que será necesario desarrollar una normativa para la gestión y el control de su acción. (BID,2016, P. 19)

Con base en el objetivo dos y la segunda actividad del presente documento, es de suma importancia entender como las administraciones tributarias se ven beneficiadas con la puesta en práctica de las sugerencias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, como es el tema de la transparencia fiscal.

Generalmente las políticas de precios de transferencia de las transnacionales tratan de situar los beneficios transferidos en legislaciones fiscales de baja o nula tributación, mediante la imputación de precios a sociedades allí residentes. La acumulación de beneficios en dichas legislaciones, sin acuerdos de distribución, provoca una disminución importante de la tributación en las matrices de los grupos, por tal razón, la mayoría de las legislaciones fiscales de los países desarrollados han implementado normas que permitan atraer dichos beneficios a las matrices o entidades del grupo establecidas, mediante los sistemas de atribución de rentas, de tal manera, los sistemas fiscales tratan de quebrar las estructuras de planificación internacional de los grupos transaccionales.

Por tanto, se debe analizar detenidamente las condiciones de atracción de rentas en las distintas actividades económicas, en cada legislación, como pueden ser servicios, producción, entre otros, para calificar como atribuibles o no las rentas que se deslocalizan en los territorios citados.

Debido a las regulaciones internacionales y también derivado de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos respecto al impacto a la TFI, las administraciones tienen mayor facilidad para no sólo investigar a cualquier empresa, sino también para fiscalizarla, además de crear normas para determinar cuáles rentas pueden ser sujetas o no.

Esto queda más claro con lo comentado por Tabares (2016) uno de los proyectos en Colombia apoyados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico plantea que los dividendos se clasifiquen como rentas pasivas, y después de ser analizadas (sustancialmente) excluirlas si son rentas activas, así como los intereses se excluirán de renta pasiva si provienen de capitalización o que las rentas de seguros se excluyan de rentas pasivas cuando resulten de una actividad económica, considerando los riesgos asociados.

La facturación de ventas por bienes y servicios entre partes relacionadas, que no generan mayor valor agregado a las actividades empresariales y que son fácilmente localizables, se consideraran como rentas pasivas y se admitirá lo contrario luego de un análisis de sustancia.

Respecto a las rentas de propiedad intelectual y de servicios asociados, ante la dificultad de cuantificarlos se clasificarán como rentas pasivas, a menos que la Sociedad Extranjera Controlada (SEC) participe en actividades que permitan una contribución sustancial en los ingresos de propiedad intelectual. Si las actividades principales fueron desarrolladas por la sociedad matriz residente el tratamiento será de rentas pasivas. De otro lado, para garantizar la equidad del sistema tributario y la competitividad de las inversiones, los países deberán establecer mecanismos de corrección de la doble imposición internacional a través de los Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal (CDI) o su legislación interna, incluyendo la exención a los dividendos de la SEC que han sido distribuidos previamente al residente objeto de imputación de las rentas.

La legislación colombiana ha establecido el crédito tributario para corregir la doble imposición y la exención de los dividendos cuando estos han sido gravados previamente en cabeza del accionista residente. Finalmente, pese a la postura de algunas administraciones tributarias y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre el espíritu de los CDI, en el sentido que no se contraponen a las medidas anti abuso, para evitar el fraude y la evasión fiscal, es pertinente incluir en el proyecto de Ley una previsión en los CDI que permita al Estado de residencia la imposición de rentas de la SEC, con el fin de garantizar la compatibilidad con las reglas de TFI y evitar una posible vulneración de los derechos contenidos en los CDI, como es la potestad tributaria.

En materia de fiscalización, la región centroamericana ha dado pasos importantes, como lo muestra Guatemala:

Actualmente la Administración Tributaria -AT- está llevando a cabo una fiscalización masiva a los contribuyentes afectos a las normas especiales de valoración entre partes relacionadas (Precios de Transferencia), notificándoles los requerimientos respectivos, y otorgándoles un plazo de 20 días hábiles para la entrega de la

información o evacuación del requerimiento de información, basados en el artículo 65 numeral 2⁵ de la Ley de Actualización Tributaria -LAT-.

El artículo 55⁶ del cuerpo legal citado, determina las facultades de la AT para fiscalizar precios de transferencia, dicho artículo los faculta para comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con el principio de libre competencia y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición.

Es importante mencionar el ámbito de aplicación de dichas normas, razón por la cual el artículo 57⁷ de la LAT, establece que las normas de valoración entre partes relacionadas alcanzan a cualquier operación que se realice entre una persona residente en Guatemala con una no residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos. (Expertos Tributarios, S.A., 2016)

Como se puede observar basado en la experiencia internacional, la potestad de las administraciones tributarias para fiscalizar va a depender de las reformas en sus leyes de renta, para darles la potestad de solicitar información y así tener el derecho de revisar las operaciones entre partes relacionadas y en caso de no cumplir con el principio de plena competencia, hacer los ajustes en la base impositiva que corresponda.

Los grupos económicos se benefician con los cambios sobre la tasa de impuestos, trasladando el capital a países con menores tasas impositivas, en algunas ocasiones las empresas nacionales aprovechan la normativa contable de su país para segmentar funciones, ingreso, costos, gastos y activos para optimizar la carga arancelaria conforme las tasas impositivas en cada región; así pues, en algunas situaciones las políticas tributarias, determinan las estrategias de crecimiento de las multinacionales, al generar un mayor beneficio las compañías estructuran los sistemas de negocio, en esencia existen inconsistencias sobre el régimen.

La política financiera de los grupos multinacionales abre enormes posibilidades mediante la utilización de préstamos entre compañías localizadas en diferentes países, no concertados a precios de mercado. Una de las técnicas más utilizadas para eludir la tributación consiste en la utilización de sociedades instrumentales para intermediar en los préstamos “*back to back*” o créditos con garantía líquida. Mediante este sistema, una filial adecuadamente localizada en un tercer país puede beneficiarse de los tipos de gravamen reducidos, resultante de un

⁵ . El contribuyente debe aportar la documentación que le requiera la Administración Tributaria, dentro del plazo de veinte (20) días desde la recepción del requerimiento. Dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de solicitar la información adicional que considere necesaria para el ejercicio de sus funciones

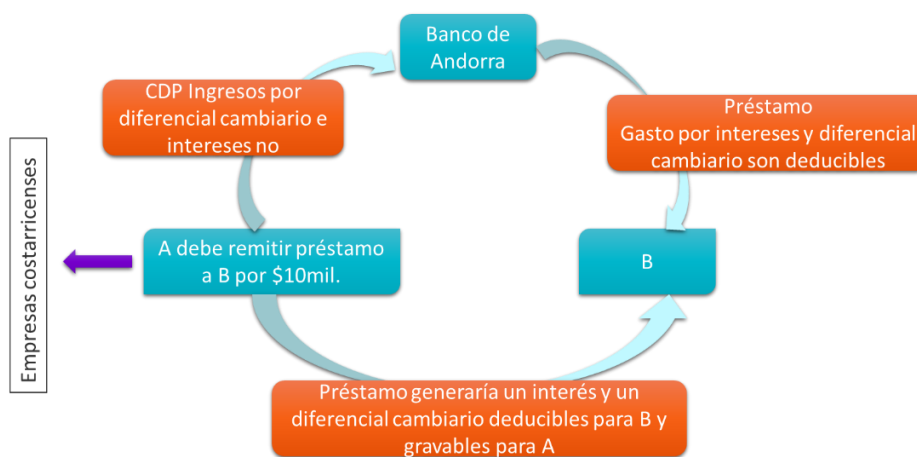
⁶ La Administración Tributaria puede comprobar si las operaciones realizadas entre partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuar los ajustes correspondientes cuando la valoración acordada entre las partes resultare en una menor tributación en el país o un diferimiento de imposición; de los ajustes realizados conferirá audiencia al obligado dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria por la Administración, establecido en el Código Tributario.

⁷ El ámbito de aplicación de las normas de valoración de las operaciones entre partes relacionadas alcanza a cualquier operación que se realice entre la persona residente en Guatemala con la residente en el extranjero, y tenga efectos en la determinación de la base imponible del período en el que se realiza la operación y en los siguientes períodos

CDI. Para ello se utiliza un intermediario financiero (por ejemplo, un banco) localizado en un tercer país, distinto al del prestamista y del prestatario, o bien se utiliza un banco internacional como intermediario para gestionar todas las operaciones de crédito o empréstito con las filiales extranjeras.

En el siguiente esquema se ilustra una triangulación de ese tipo, siendo su aplicación inclusive localmente. Se supone que una empresa local B requiere financiamiento por \$10 millones. Si su asociada se lo presta directamente, se genera un ingreso y un gasto por intereses y diferencial cambiario por el mismo, con un efecto neto en el grupo económico nulo. Sin embargo, si la operación se triangula a través de un tercero, se logra dejar en la jurisdicción local el gasto deducible, sin embargo, el ingreso sería no gravable debido a que fue generado fuera del territorio.

Esquema 1. Triangulación



Fuente: Elaboración propia

Es de esta manera que, mediante la regulación de los precios de transferencia, las administraciones tributarias obtienen información que ayuda a la correcta clasificación de las transacciones entre partes relacionadas, lo que genera una mayor transparencia fiscal en los países, al tratar de evitar comportamientos económicos y contables en las relaciones entre grupos multinacionales, como los que se enuncian a continuación y que, de ser descubiertos, serían previsiblemente sancionables.

- Repatriación de beneficios extranjeros como préstamos (subcapitalización)
- Ausencia de activos previstos en los balances (por ejemplo, patentes).
- Gastos de I+D ocultos o que no aparecen cuando el activo no es propiedad de la sociedad y no se abonan cánones por lo recibido.
- Receptores improbables de cánones, como sociedades radicadas en Suiza o Liechtenstein.
- Cánones pagados por la venta de bienes comprados a filiales.
- Pagos por patentes y marcas comerciales.
- Costos de administración excesivos que pueden ser pagados a una sociedad filial extranjera.

- Tipos de interés distintos a los de mercado para financiar cánones y otros gastos fijos.
- Transmisión de bienes semi-terminados que se completan en el extranjero y es allí donde se afecta la mayor parte del beneficio.
- Comisiones de terceros o descuentos a filiales extranjeras.
- Facturación a una filial cuando el envío corresponde en realidad a otra entidad.
- Localización de la retribución de los ejecutivos encargados de supervisar las sociedades extranjeras, cuando en realidad sólo se encargan de las cuentas locales.
- Ausencia de información acerca de pagos realizados por filiales extranjeras y de los detalles de los inmuebles utilizados que puedan indicar la extensión y naturaleza de sus actividades.
- Acuerdos internos de fletamento (*charter*) en grupos de transporte de mercancías.
- Cambios en la forma de contabilizar los márgenes brutos, los beneficios netos, el ciclo de producción-distribución, las cuentas de acreedores y deudores y los saldos con filiales extranjeras.
- Liquidaciones con filiales extranjeras que pueden ocultar beneficios corrientes en forma de ganancias de capital.
- Primas pagadas a compañías de seguros cautivas que pueden no haber sido efectivamente abonadas.

4.2 Lecciones para Costa Rica a partir de la experiencia internacional

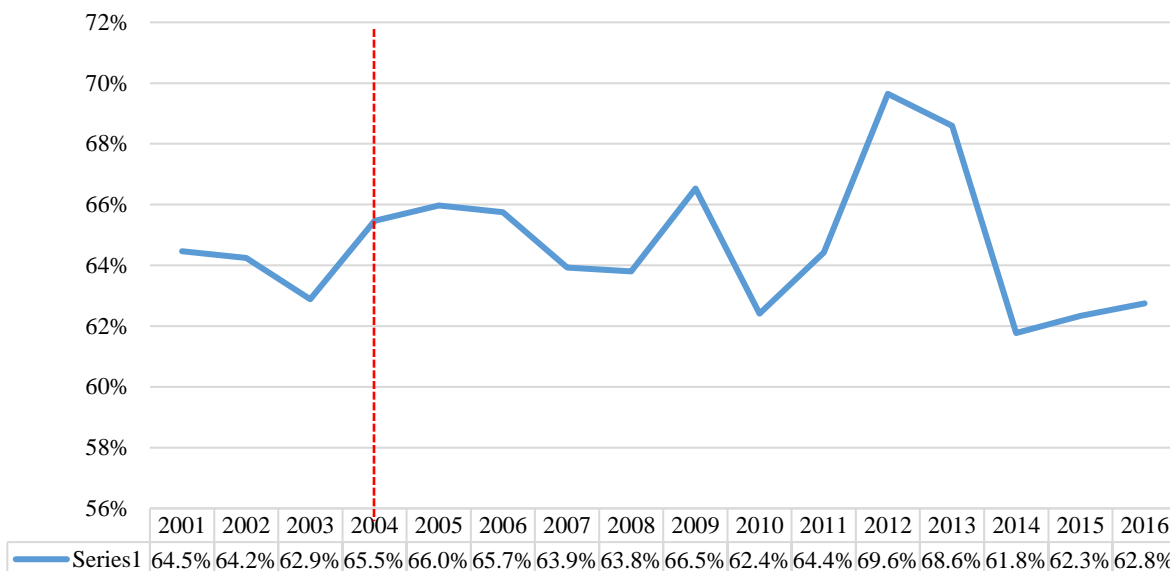
Como parte de los resultados y con base en lo planteado en el segundo objetivo específico, a continuación, se presenta las tasas de crecimiento que se realizaron con la información obtenida de las bases de datos utilizada. Así mismo con el fin de lograr una demostración explícita sobre los logros que resultan de la aplicación de Precios de Transferencia en los países y con ello poder generar una apreciación sobre lo que Costa Rica podría experimentar, se logra obtener los datos sobre los ingresos que perciben estos países por medio del impuesto sobre la renta (ISR) y estudiar el comportamiento de estos antes y después de la implementación de precios de transferencia en dichos países.

Ahora bien, ¿Cómo se comportan los ingresos fiscales en los países antes y después de Precios de Transferencia? El efecto de precios de transferencia tiene como prioridad aumentar los ingresos percibidos por las administraciones tributarias, además de mantener una economía sana de prácticas evasivas de impuestos, mediante el control oportuno de las transacciones comerciales y financieras entre empresas que pertenecen a un mismo grupo económico.

Se toma en cuenta los ingresos percibidos por las administraciones tributarias respecto al impuesto sobre la renta, dado que es la variable que afecta de manera directa los precios de transferencia.

Lo que se busca demostrar es para cada uno de los países el efecto que tienen las políticas fiscales en sus ingresos y como estas reformas ayudan a que las administraciones tengan una aceleración en el crecimiento de los pagos por impuestos que perciben. A continuación, se presentan los ingresos de Colombia, recordando que la implementación de precios de transferencia se dio en el periodo 2004:

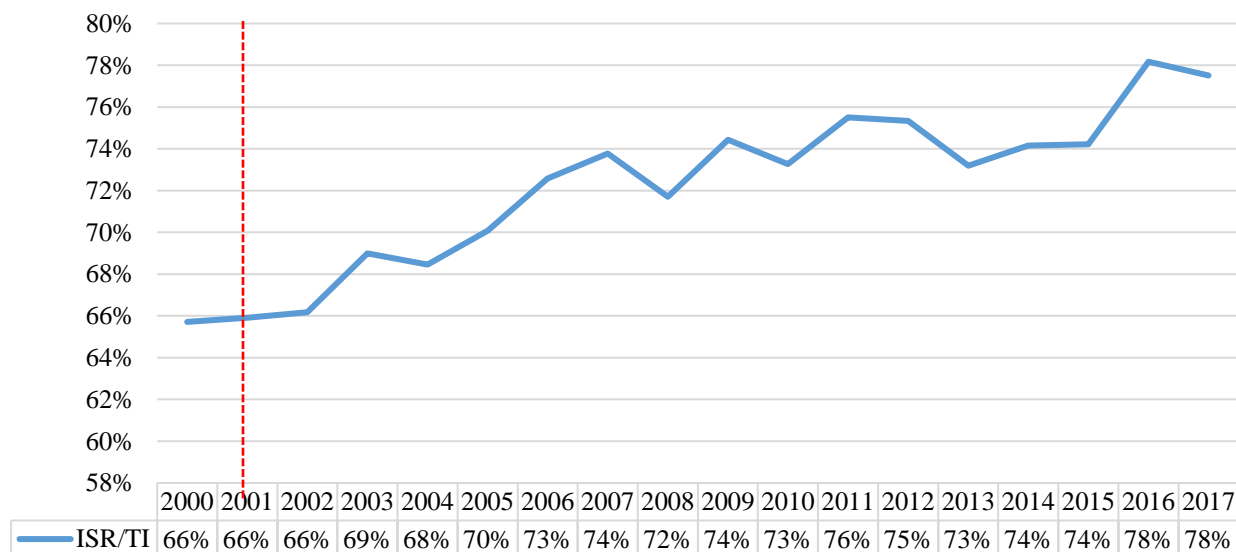
Gráfico 4. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, como porcentaje del total de ingresos tributarios, Colombia periodo 2001-2016



Fuente: Elaboración propia con información de la Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. DIAN

Como se puede observar en Colombia luego de la implementación de precios de transferencia, la administración tributaria ha logrado aumentar sus ingresos fiscales, lo anterior debido a las fiscalizaciones que realizan en las empresas, las multas y sanciones por incumplimientos con la normativa. A continuación, se presentan los ingresos de Perú, recordando que la implementación de precios de transferencia se dio en el periodo 2001:

Gráfico 5. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, como porcentaje del total de ingresos tributarios, Perú periodo 2000-2017

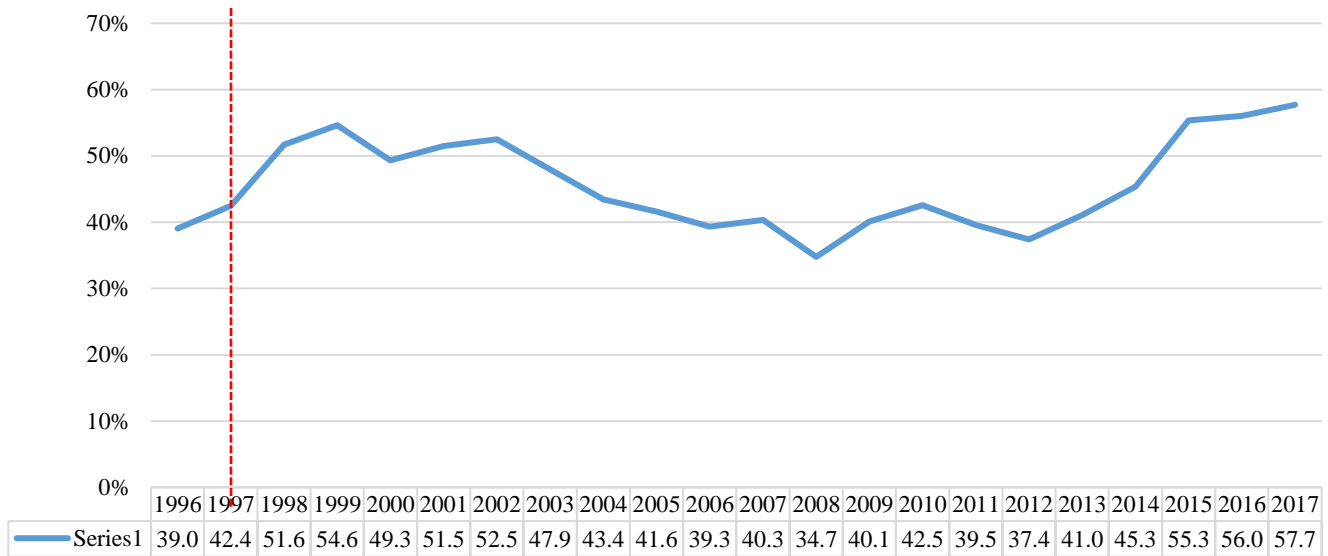


Fuente: Elaboración propia con información del MEF, Banco de la Nación, BCRP, Sunat, Aduanas, Enci, Ecasa y Petroperú

Un caso similar en Perú que desde el 2001 se firma la ley de precios de transferencia, esto ayuda al aumento de los ingresos tributarios, además las últimas modificaciones que se han realizado en esta normativa han ocasionado que la administración aumente sus fiscalizaciones y las sanciones por no cumplir con la normativa de precios de transferencia.

A continuación, se presenta el ingreso de México, recordando que la implementación de precios de transferencia se dio en el periodo 1997, por lo cual se tomaran 7 años antes de la implementación y los años posteriores a la misma:

Gráfico 6. Ingresos provenientes del impuesto sobre la renta de México, como porcentaje del total de ingresos tributarios, periodo 1996-2017



Fuente: Elaboración propia con información pública suministrada por la SAT

En México la implementación de precios de transferencia se dio en 1997, año en el cual inicia el aumento de la recaudación fiscal, sin embargo en los últimos periodos y con los cambios en la normativa, proveniente de las directrices que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en su constante lucha para evitar el fraude fiscal, ha ocasionado un aumento en los litigios de precios de transferencia, debido al manejo incorrecto de las transacciones entre partes relacionadas, lo que repercute en que la administración tributaria pueda aumentar sus ingresos por concepto de impuesto sobre la renta.

Como resultado de los Precios de Transferencia; se presenta un ejemplo de lo que podría suceder en el comercio internacional ante la falta de regulación en la materia. Para tales efectos, se plantearán 5 casos diferentes para ilustrar las posibilidades que surgen al hablar de Precios de Transferencia en los países que lo ejercen y los que no. Después se explicará a detalle cada caso para comprender sus características.

Para visualizar como una empresa transnacional puede ajustar el precio de transferencia decidiendo cuanto impuesto pagar, se muestra el siguiente cuadro:

Tabla 2. Casos de Precios de Transferencia

Casos	Empresa A		Precio de Transferencia	Empresa B		Grupo
	(país de origen)			(país de destino)		Empresas
	Costo				Precio de venta	Total
CASO 1	200		300		500	
Utilidad Bruta		100		200		300
Impuesto pagado		20		100		120
Utilidad después de impuesto		80		100		180
CASO 2	200		400		500	
Utilidad Bruta		200		100		300
Impuesto pagado		40		50		90
Utilidad después de impuesto		160		50		210
CASO 3	200		500		500	
Utilidad Bruta		300		0		300
Impuesto pagado		60		0		60
Utilidad después de impuesto		240		0		240
CASO 4	200		700		500	
Utilidad Bruta		500		-200		300
Impuesto pagado		100		-100		0
Utilidad después de impuesto		400		-100		300
CASO 5	200		800		500	
Utilidad Bruta		600		-300		300
Impuesto pagado		120		-150		-30
Utilidad después de impuesto		480		-150		330

Fuente: Elaboración propia con información suministrada por la Biblioteca Virtual

Se supone el caso de dos empresas relacionadas, “A” (controlante) y “B” (controlada), que se ubican en diferentes jurisdicciones fiscales. La empresa “A” elabora un cierto producto, consumiendo mano de obra y materia prima de proveedores locales, con los cuales no posee vinculación alguna y que lo exporta a la empresa “B” encargada de distribuir las manufacturas a clientes no relacionados, a un precio que fija el mercado de \$ 500 y que no puede ser incrementado pues eso supondría pérdida de competitividad.

A su vez varia la tasa de imposición, siendo del 20 % para el país 1 y del 50 % para el país 2.

Se puede apreciar con este ejemplo muy simplificado la política de fijación de precios de transferencia que puede llevar a cabo un conjunto económico:

Fijación de precios con pago de impuesto:

Caso 1: La empresa “A” incurre en costos de producción de \$ 200, que como ya se ha dicho son fijos porque se adquieren a proveedores locales a precios de mercado abierto. Luego las manufacturas las exporta al país de destino, es decir a la empresa “B” a un precio fijado en \$ 300, obteniendo una utilidad neta de \$ 80 la controlante y \$ 100 la subsidiaria, pagando en concepto de impuestos \$ 20 y \$ 100 respectivamente. La utilidad neta total del grupo multinacional asciende a \$ 180 y la carga tributaria total a \$ 120.

Caso 2: El precio en que se transfieren las mercaderías de una empresa a otra fue incrementado pasando a ser de \$ 400. La utilidad después de impuestos de la empresa “A” aumento a \$ 160 y la de la empresa “B” disminuyó a \$ 50 lo que motivó la subida de la carga tributaria en el país 1 a \$ 40 y la consiguiente disminución a \$ 50 en el país 2.

Desde el punto de vista del conjunto económico, la utilidad ascendió a \$ 210 y la carga fiscal bajó a \$ 90.

Fijación sin pago de impuesto

Caso 3: El precio de transferencia para exportar los bienes fue fijado ahora en \$ 500.

La suma de impuesto que debe pagar la empresa “A” asciende a \$ 60 en el país 1 y es nula la tributación en el país 2 que debiera efectuar la empresa “B”.

La utilidad después de impuestos es de \$ 240 para la exportadora e igual a cero para la empresa “B” al ser el costo de importación equivalente al precio de venta fijado en el mercado abierto para tales bienes.

Fijación de precio con recupero de impuesto

Caso 4: La empresa controlante ha decidido fijar el precio de exportación a su parte relacionada en \$ 700, y dados los costos de producción, obtiene una utilidad bruta de \$ 500 que se transforma en una ganancia neta de \$ 400 al abonar \$ 100 en concepto de impuestos. La empresa subsidiaria a ese costo de importación incurre en pérdida por una suma de \$ 200. Este quebranto puede ser utilizado para compensar ganancias obtenidas por otra área del negocio, y siendo la alícuota de impuesto del 50% recupera \$ 100. La pérdida efectiva asciende tan solo a \$ 100.

En visión de conjunto económico la utilidad global asciende a \$ 300 y la carga fiscal resulta nula.

Caso 5: En este caso al ser el precio de transferencia fijado en \$ 800 la empresa “A” obtiene una utilidad neta de \$ 480 tras el pago de impuestos por un monto de \$120.

La empresa “B” incurre en pérdidas brutas de \$ 300 a tal precio. Esta pérdida puede ser utilizada para disminuir el pago de impuestos en otras actividades rentables que mantenga la empresa subsidiaria, por lo tanto, al final dicha empresa pagará menos impuestos. Obtiene así, una recuperación de impuestos de \$ 150 y una pérdida efectiva de \$150.

Bajo este escenario, el conjunto multinacional obtiene compensaciones tributarias por un monto de \$ 30 y una utilidad final de \$ 330

A través de esta simplificación se puede observar como es el mecanismo para transferir utilidades de un país a otro en función de la presión fiscal que debe soportarse en cada jurisdicción donde están ubicadas las empresas relacionadas. Dentro de los principales hallazgos que se puede obtener de esta tesis, se debe dirigir a lo siguiente:

La reacción tributaria de los Estados contra la utilización de los precios de transferencia se dirige, básicamente, a hacer frente a las posibilidades de evasión y elusión fiscal internacional que permite una precisa planificación de dichos precios por parte de las empresas multinacionales. La internacionalización económica no ha hecho más que generalizar un fenómeno que hasta fechas recientes se consideraba un problema aislado y peculiar de algunas economías avanzadas

La liberalización económica internacional ha convertido la reacción frente a la utilización de los precios de transferencia como una de las materias de fiscalidad internacional que deben abordar de forma necesaria los Estados, sin que quepa establecer diferencias significativas en el planteamiento de la reacción en función del nivel de desarrollo económico de cada país. Los criterios de reacción internacionalmente admitidos se encuentran consolidados, girando todos ellos en torno a la concreción del principio de independencia entre entidades, o criterio *arm's length*. Los Convenios de doble imposición rehúyen, con carácter general, siguiendo los postulados de los diferentes Modelos de Convenio, la posibilidad de aplicar criterios de reparto fraccional o sistemas unitarios de reparto de beneficios.

En este proceso de reacción contra la utilización de los precios de transferencia, los Estados deben advertir la necesidad de desarrollar capacidades de actuación para poder poner en marcha en su normativa y en sus prácticas administrativas los ajustes que permite realizar la normativa internacional del principio de plena competencia. La falta de conciencia por parte de los legisladores estatales puede producir consecuencias negativas desde la perspectiva de la capacidad recaudatoria en las transacciones económicas internacionales. Se advierte en la actualidad una situación según la cual aquellos Estados con una normativa más exigente y desarrollada, con una capacidad administrativa de control y verificación de dicha normativa, e incluso con una posición más agresiva en contra de la utilización de los precios de transferencia como técnica de planificación por parte de las empresas multinacionales. (Prats, 2005, P. 49)

Se tiene claro que las principales conclusiones que se pueden obtener de la tesis es que el efecto fiscal de los precios de transferencia es la reducción de la evasión y la elusión fiscal,

además tiene efectos colaterales en la parte comercial (importaciones y exportaciones) y en la parte de atracción de la inversión extranjera directa.

La administración tributaria con una correcta normativa puede iniciar procesos de fiscalización a grandes empresas que están ubicadas en Costa Rica, las cuales en caso de no presentar de manera correcta las operaciones comerciales y financieras con sus partes relaciones, se pueden sancionar como el caso de Nestlé el cual se comentó en el capítulo 4.

El hecho de poder revisar las importaciones que realizan las empresas y determinar si el precio es justo o simplemente tienen un precio mayor para reducir su base imponible, es uno de los mayores efectos a nivel comercial y de las finanzas públicas, también el eliminar estrategias de competencia desleal gracias a la aplicación de precios de transferencia, logra evitar temas desde el dumping hasta las barreras de entrada comerciales, que imponen grandes empresas para eliminar su competencia.

Este tema como se detalló está muy ligado a la transparencia fiscal internacional, lo que lleva al país a firmar acuerdos o convenios para evitar la doble imposición, creando así un estado de seguridad jurídica a los contribuyentes, lo que ocasiona de manera directa, mayor atracción de la inversión extranjera directa.

4.3 Incidencia de la implementación de precios de transferencia en el país, considerando la evasión, la recaudación y la transparencia fiscal

Como objetivo específico número tres, considerando la información que se ha recopilado sobre los tres países, se planteó la siguiente pregunta: ¿Qué efecto genera los Precios de Transferencia ante el control tributario? A continuación, se presenta los principales hallazgos en términos de recaudación y evasión fiscal.

4.3.1 Evasión fiscal

La tendencia internacional de las administraciones tributarias ha sido aprovechar el mayor intercambio de información por parte de los contribuyentes, logrando un aumento de la recaudación fiscal, con el solo hecho de regular los precios de transferencia por medio de una reducción de la evasión fiscal:

Para este 2018, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) estima recaudar unos 450 millones de soles por concepto de fiscalización a operaciones entre empresas vinculadas, superando así la cifra de recaudación del 2017.

La estimación se obtendría producto de la presentación y posterior fiscalización del Reporte Local - Estudio de precios de transferencia y reporte maestro. Vale recordar que ya se estableció el cronograma de vencimiento para la presentación del Reporte Local-Estudio de precios de transferencia del ejercicio fiscal 2016, que será en abril, y a mediados de junio, se presentará el Reporte Maestro el cual, según estimaciones, sería de carácter obligatorio para 3,500 empresas.

Con la nueva reglamentación de los precios de transferencia se busca evitar que las utilidades se trasladen a jurisdicciones territoriales de baja o nula imposición tributaria y también que todas las transacciones intragrupo sean sustentadas debidamente con sus costos, gastos y utilidad o margen de ganancia, evitando la facturación por facturar entre compañías vinculadas. (Precios de transferencia permitiría recaudar S/. 450 millones a la Sunat, 22 de enero de 2018, La Ley)

Como parte de la investigación, se identifica que la normativa internacional de precios de transferencia surge como una medida para luchar contra la evasión fiscal, así lo indica la experta Carmen Sánchez en la entrevista realizada. También, sobre este tema países como el Perú, que sin haber iniciado una agresiva puesta en marcha de la ley ya se habla del tema:

El bajo desempeño fiscal del Perú en el 2017 es síntoma de que este sector requiere usar la técnica de precios transferencia. Tal como señala el economista Juan Mendoza, PPK ha generado el mayor déficit fiscal del siglo XXI. El monto supera los S/. 22,500 millones, llegando a ser 3,2% del PIB. Con este resultado, la ratio deuda pública, mecanismo que financia el déficit, entre PIB fue de 27% en el 2017.

Esta cifra no debe exceder al 30%, pues de lo contrario, el riesgo país se eleva. Las consecuencias de ello son nefastas para una economía en desarrollo como la nuestra. El grado de inversión bajaría significativamente por el empeoramiento de la

calificación crediticia del Perú, lo cual repercute negativamente en las perspectivas de crecimiento. (Salazar, 4 de marzo del 2018, Punto y Coma)

Es importante mencionar que existe una alta perspectiva por el efecto de precios de transferencia en otros países:

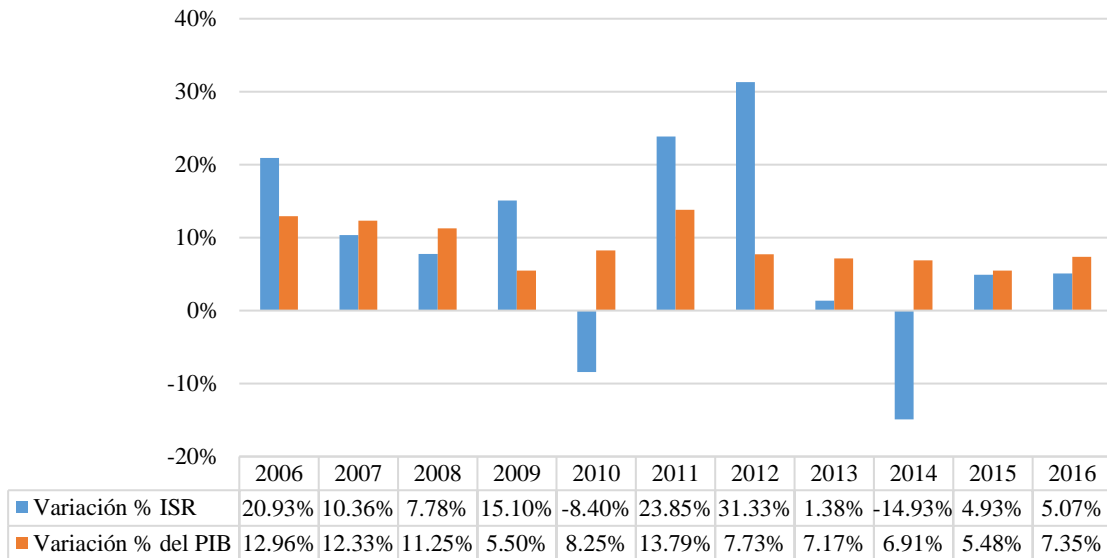
En suma, la correcta aplicación de los Precios de Transferencia no solo implicará una mayor fuente de ingresos del Tesoro público, sino un escenario de mayor transparencia sobre la información tributaria y financiera de grupos económicos. Sin embargo, aún queda mucho por hacer en este rubro. Combatir contra la evasión tributaria debe formar parte de la agenda diaria de la Sunat y el MEF. De otro modo, la meta de que el déficit fiscal se ubique en 1% en el 2021 será inconcebible. (Salazar, 4 de marzo del 2018, Punto y Coma)

En este sentido, el tema muy ligado es el de los Panamá Papers el cual ha sido un claro ejemplo de la lucha contra la evasión fiscal, y que con precios de transferencia en el intercambio de información se pueden encontrar empresas sin sustancia legal y económica, lo que lleve a la fiscalización de estas y por consiguiente se puedan detectar prácticas nocivas para reducir así la evasión fiscal.

Por otro lado, ¿Qué beneficios ha generado Precios de Transferencia en los países que lo han implementado? Con los datos recopilados de Colombia, México y Perú se mostrará el comportamiento de la variación anual de los ingresos tributarios provenientes de los ingresos por renta de cada país, comparándolo con la variación anual del Producto Interno bruto, sin excluir hechos atípicos como la crisis de los Estados Unidos de Norteamérica, que tuvo un gran impacto sobre las económicas latinoamericanas.

A continuación, se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios de Colombia, provenientes de renta gravable en contraste con la tasa de crecimiento del PIB para el periodo contemplado de 2006 a 2016 (10 años), siempre recordando que la implementación de los precios de transferencia en dicho país es a partir del 2004:

Gráfico 7. Tasas de crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en Colombia, valores en porcentaje, periodo 2006-2016

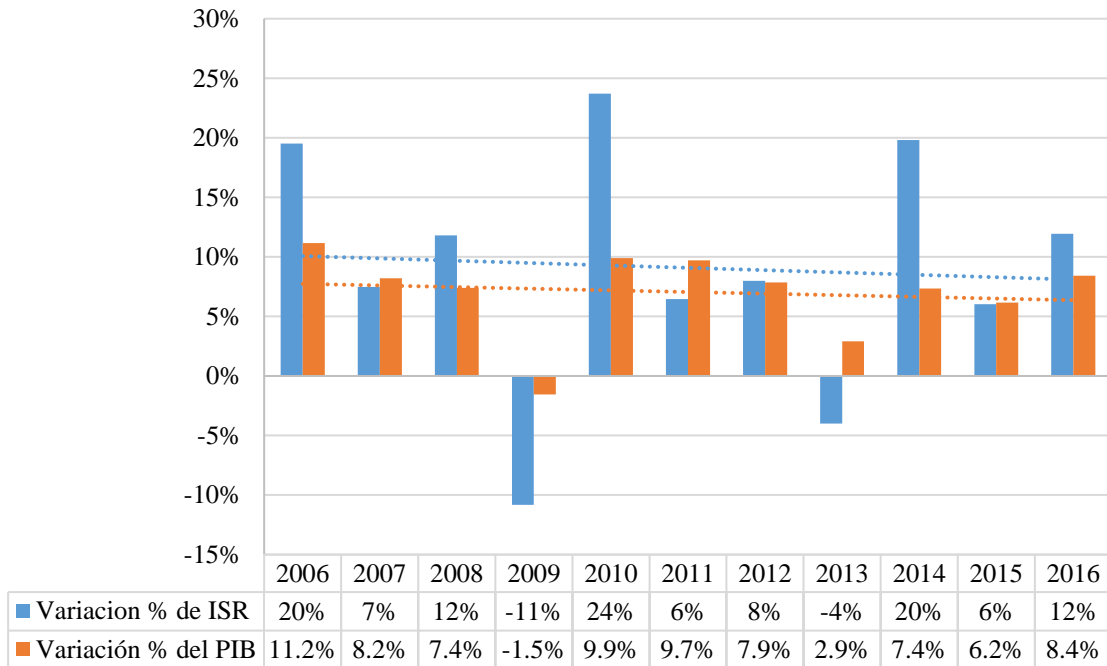


Fuente: Elaboración propia con información de la Coordinación de Estudios Económicos. Subdirección de Gestión de Análisis Operacional. DIAN y DANE - Dirección de Síntesis y Cuentas Nacionales y Banco de la República, años 2006-2016

Existe una tendencia a la baja en la variación anual derivada de la recaudación de tributos proveniente de los ingresos por renta en Colombia, la misma mantiene un comportamiento similar al PIB, lo anterior indica que si las economías logran mantener una tasa de crecimiento constante sus ingresos de renta deberían tener una tendencia similar, aunque es importante recordar que en materia fiscal estas variables pueden no tener similitud, debido a que por ejemplo si la creación de nuevas empresas se dan con exenciones en el pago de impuestos, el PIB aumentará pero la recaudación no tendrá efectos.

Seguidamente, se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios de México, provenientes de renta gravable en contraste con la tasa de crecimiento del PIB para el periodo contemplado de 2006 a 2016 (10 años), siempre recordando que la implementación de los precios de transferencia en dicho país es a partir del 1997:

Gráfico 8. Tasas de crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en México, periodo 2006 -2016

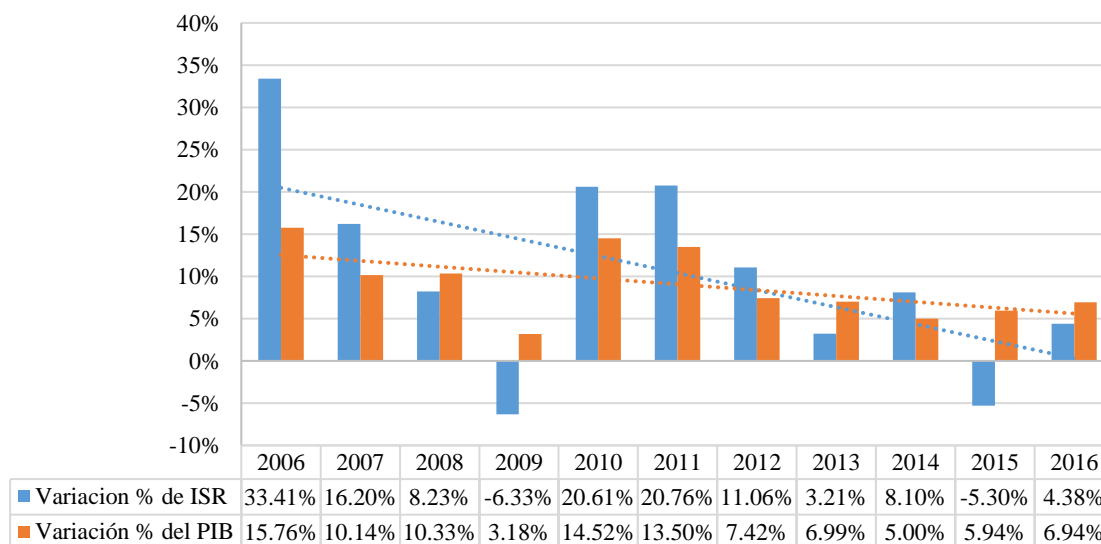


Elaboración propia con información pública suministrada por la SAT e Instituto Nacional de Estadística y Geografía

Se nota que en el caso de México existe una tendencia leve al aumento tanto de las tasas de crecimiento del PIB, como la recaudación tributaria proveniente de renta, este es un buen ejemplo de cómo una economía avanzada en Latinoamérica en materia tributaria ha logrado que su producción interna, genere rentas en una proporción similar, con la reducción de beneficios tributarios a las empresas han logrado que las mismas se mantengan en el país y tributen por sus operaciones comerciales.

Por último, se presenta la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios de Perú, provenientes de renta gravable en contraste con la tasa de crecimiento del PIB para el periodo contemplado de 2006 a 2016 (10 años), siempre recordando que la implementación de los precios de transferencia en dicho país es a partir del 2001:

Gráfico 9. Tasas crecimiento de los ingresos tributarios provenientes de renta contra la tasa de crecimiento del PIB en Perú, valores en porcentajes, periodo 2006 -2016



Fuente: Elaboración propia con información del MEF, Banco de la Nación, BCRP, Sunat, Aduanas, Enci, Ecasa y Petroperú e Instituto Nacional de Estadística e Informática, años 2006-2016

Para el caso de Perú es el país que muestra una mayor tendencia a la baja en las tasas de crecimiento de sus ingresos tributarios proveniente de renta, de igual manera de su producto interno bruto; por tal razón han reformado la ley de precios de transferencia, además han iniciado una serie de fiscalizaciones con el fin de encontrar evasores fiscales, que estén desviando tanto su producción como sus ingresos fiscales en países de baja o nula tributación.

Considerando el tercer objetivo específico, parte de lo que se considera como una contribución al mercado, corresponde a la eliminación de barreras de entrada y un mayor control de los precios de los bienes y servicios que se logran transar entre partes relacionadas, con el fin de que se refleje en una competencia leal.

Por un lado, según lo conversado con la especialista Carmen Sánchez, que indica lo siguiente en relación con la eliminación de barreras de entrada por medio de Precios de Transferencia:

En la teoría, así debiera funcionar, lo que pasa es que la capacidad de fiscalización es sumamente limitada, recordemos cuando empieza precios de transferencia a inicios del siglo pasado, empieza como técnica financiera de manejo de los negocios multinacionales, no empieza como un mecanismo de control tributario. Entonces, efectivamente la teoría de precios de transferencia esta para manejar negocios justos, alrededor del mundo entre las multinacionales, puede hacerse, el asunto es hasta donde tienen mano las administraciones aduaneras y tributarias de tributos internos para llegar a equilibrar los mercados en esa vía. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

Lo anterior, se podría tomar como respuesta a la siguiente pregunta: ¿Es posible eliminar las barreras de entrada comerciales o disminuir las mismas con la ayuda de Precios de Transferencia?, ya que confirma que los precios de transferencia contribuyen a la disminución de barreras de entrada para los inversionistas en el país, si bien es algo que debe llevar una buena regularización por medio de apoyo de otras entidades como la aduanera, no exime de lograr este beneficio, siempre y cuando el gobierno así lo quiera.

Por otro lado, se cuenta con la opinión del especialista Carlos Camacho sobre el tema de la regulación o control de los precios en el mercado de bienes y servicios, quien comenta lo siguiente:

No veo en las funciones de la administración tributaria, el ejercicio de control del comercio internacional, ni el ejercicio de control de las prácticas de competencia desleal, sería más responsabilidad de la comisión del control de la responsabilidad de competencia el llevar a cabo esas indagaciones.

Hay un problema más bien practico con el tema de tratar de ligar esto a precios de transferencia y es que la comisión de la competencia no tendría acceso a la información que tributación si tuviera, ni podría ser utilizada la información tributaria de ningún contribuyente para llevar un proceso paralelo, en el área de daños al consumidor o problemas de competencia... (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Lo anterior reafirma que el tema de barreras de entrada y el control de precios para una competencia equilibrada en el mercado no necesariamente debe o puede ser función a cargo de asumir la administración tributaria, al contrario, existen entidades estatales que deberían velar en conjunto con otros organismos dichas variables.

...el criterio de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos continúa siendo que el principio de plena competencia debe

regir la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Este principio tiene un sólido fundamento teórico, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del mercado libre en los casos en que se transmiten propiedades (bienes u otros tipos de activos tangibles o intangibles) o se prestan servicios entre empresas asociadas. Aunque no siempre resulte sencillo aplicarlo en la práctica, suele determinar niveles apropiados de renta entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las administraciones tributarias. De este modo se refleja la realidad económica de los hechos y circunstancias particulares de contribuyentes asociados y se adopta como punto de referencia el funcionamiento normal del mercado. (OCDE, 2010, P. 47)

Subrayando las palabras *funcionamiento normal del mercado* esto garantiza que mediante precios de transferencia es posible que el mercado de bienes y servicios tenga la garantía que funciona bajo lineamientos normales, donde la oferta y demanda de los oferentes y consumidores no se vea afectada por empresas que quieran realizar algún tipo de práctica monopolística que afecta a los consumidores. Con base en lo mencionado en el marco teórico sobre el concepto de barreras de entrada,

Una sociedad fabricante de lámparas de incandescencia por filamento (bombillas tradicionales) adquiere una patente de inversión de las lámparas de bajo consumo, dejando sin utilizar dicha patente. El objetivo es proteger su situación dominante en el mercado de lámparas tradicionales, asegurándola con la compra de la patente de lámparas de bajo consumo, ya que mientras posea esa patente no existirá desarrollo tecnológico en el sector que provoque la introducción de nuevas empresas con la consiguiente pérdida de su posición dominante en el mercado. El mantener la patente como inactiva persigue el objetivo de ganar tiempo para transformar sus instalaciones productivas obsoletas por el cambio tecnológico provocado por la aparición de las lámparas de bajo consumo. La administración tributaria, en el análisis de precios de transferencia realizados por la sociedad dominante, no debe tener en cuenta los costes de adquisición de la patente inactiva cuando el contribuyente los alegue basándose en su estrategia de negocio, ya que evidentemente, se basan en una estrategia clara de depredación de un mercado.

También podría ocurrir que la sociedad dominante adquiriese una patente de fabricación del filamento de la bombilla tradicional (por ejemplo: el triple filamento) con el objetivo de que la competencia no desarrolle lámparas de incandescencia de mayor duración (la vida de la lámpara se multiplica por tres a partir del triple filamento). Este supuesto debe contemplarse también como predatorio, y los costes de adquisición de la patente no deben tenerse en cuenta a efectos de determinar el precio de plena concurrencia de una transacción realizada por la sociedad adquirente. (Cosín, 2006, P. 336)

En otras palabras, la administración tributaria ante una fiscalización no consideraría los costos asociados a la adquisición de la patente como deducibles, debido a la inactividad de esta. Ya que, debido a temas de precios de transferencia, este costo no es de la operación porque no está en funcionamiento, y simplemente corresponde a estrategias agresivas de mercado.

Mediante precios de transferencia es posible evitar que Grupos empresariales lleguen a realizar este tipo de prácticas con el fin de aumentar o mantener su participación en el mercado, debido a que lo importante en esta práctica es basarse en la realidad de las transacciones donde estas no sean con fines que pongan en duda o riesgo el principio de plena competencia.

1.60 Entre las estrategias empresariales también pueden incluirse las modalidades de penetración en los mercados. Un contribuyente que intenta penetrar en un mercado, o incrementar su cuota en el mismo, podría facturar temporalmente sus productos con precios inferiores a los cobrados por cualquier otro producto comparable en el mismo mercado. Más aun, cualquier contribuyente que pretenda entrar en un mercado o aumentar (o proteger) su cuota en el mismo podría, temporalmente, incurrir en costes mayores (por ejemplo, debido a costes de inicio de la actividad o al aumento de su presupuesto para comercialización) obteniendo por tanto unos niveles de beneficios inferiores a los de otros contribuyentes que operan en el mismo mercado.

1.61 El marco temporal puede crear problemas concretos a las administraciones tributarias a la hora de valorar si el contribuyente sigue una estrategia empresarial que le diferencia respecto de otras empresas potencialmente comparables. Algunas de estas estrategias, como las que se refieren a la penetración en mercados, o al aumento de cuotas de participación en el mismo, implican la reducción de los beneficios actuales del contribuyente en previsión del aumento de beneficios en el futuro. Si en el futuro no se logra ese incremento en los beneficios porque el contribuyente no siguió la estrategia empresarial propuesta, puede suceder que ciertos imperativos legales impidan a las administraciones tributarias proceder a una nueva comprobación de los períodos impositivos anteriores. Al menos en parte por esta razón, las administraciones tributarias tal vez quieran someter la cuestión de las estrategias empresariales a un examen particular. (OCDE, 2010, P. 63)

Una de las acciones consideradas como barreras de entrada es la ventaja en los costos, sin embargo, esta ventaja podría no ser tan efectiva como algunas empresas lo quieren mostrar, es por ello por lo que las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos aplicables en materia de precios de transferencia, hacen especial mención a las estrategias empresariales que muchos grupos multinacionales podrían aplicar, según lo comentado en los párrafos anteriores.

En muchas ocasiones las estrategias empresariales para la penetración del mercado o el aumento de la cuota de participación en este hacen que se quieran realizar rentas diferidas, sin embargo, a nivel centroamericano es algo de las legislaciones no permiten. Adicionalmente, se podría entender que una estrategia empresarial, realmente sea una barrera de entrada, donde dependiendo de la participación que se tenga en el mercado ocasione una falta al principio de plena competencia. Por otro lado, desde la perspectiva de la legislación de precios de transferencia en Costa Rica se tiene lo siguiente:

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. (Decreto 37898-H, punto II)

Es importante recalcar que, con base en lo comentado en el párrafo anterior, además de perjudicar o erosionar la base fiscal de un determinado país, las estrategias empresariales o las operaciones comerciales que realicen las empresas que no estén bajo términos de plena competencia puede generar barreras de entrada como diferencias en el producto que le permita penetrar en el mercado por medio de distribuciones por debajo del precio de mercado, compra de materia prima a precios bajos donde el costo asociado a la producción es menor generando un beneficio absoluto en los costos de producción, todo mediante los acuerdos entre empresas relacionadas.

Las grandes multinacionales, y sobra decir nombres, pero en las compañías farmacéuticas las más grandes, las tres más grandes a nivel mundial como sacan a la competencia de los mercados, a través de precios y la localización artificial de los intangibles. En realidad, como los intangibles no pasan por aduanas, la manipulación de los precios es espantosa en ese sentido. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

Aunado a lo anterior,

Precios de transferencia, tiene una serie de premisas de base que no podemos obviar, la primera premisa de base es el principio de libre competencia, estamos o no en los casos de las farmacéuticas ante un mercado de libre competencia, la respuesta depende del país, pero mayoritariamente es no, y es mayoritariamente no porque estamos ante productos que han sido patentados, registrados y por tanto excluyen, a otros productos de llegar y competir.

Por supuesto que no es comparable; por ejemplo, un genérico con un producto de marca...esto implican una serie de costos que los genéricos no incurren, entonces yo no puedo comparar esto y el mercado es imperfecto, porque a la vez no hay muchos competidores que estén generando productos similares, porque de alguna manera las casas farmacéuticas mundiales, las globales, casi que se reparten, digámoslo así de manera oligopólica el mercado internacional y llegan a acuerdos no escritos, pero tácitos, respecto de ciertas zonas respecto de ciertos productos, respecto de ciertas enfermedades, y como van a manejar la estrategia global de aproximación a esto. (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Es por ello por lo que, la aplicación de precios de transferencia evitaría que tanto las estrategias empresariales como las transacciones que se lleven a cabo entre grupo multinacionales generen barreras de entrada a los países, ya que se velaría por que las transacciones entre ellos se efectúen a términos de mercado, cumpliendo el principio de plena competencia.

Entrando en el tema de competitividad, como parte de una segunda tarea en este objetivo específico es responder ¿Por qué las empresas deben ajustarse a los precios de mercado? y

es que antes de realizar un ajuste por tema de precios de transferencia se debe considerar y tener presente haber hecho el correcto análisis a las transacciones:

En materia de precios de transferencia estamos siempre frente a un tema de valores relativos, entonces, uno de los errores sistemáticos de las administraciones tributarias, por supuesto más en los países menos desarrollados y un poco menos en los países más desarrollados es el de tratar de comparar precio por precio, sin hacer un análisis de comparabilidad, sin hacer un análisis de mercado, sin hacer un análisis de carácter regulatorio. (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Por lo tanto, considera lo anterior y lo siguiente:

Los problemas con los precios de transferencia afectan cada vez más a las pequeñas y medianas empresas, y el número de operaciones internacionales está en permanente crecimiento. Aun cuando el principio de plena competencia se aplica igualmente a las pequeñas y medianas empresas y operaciones, lo idóneo es buscar soluciones pragmáticas que ofrezcan respuesta a cada problema de precios de transferencia individualmente. (OCDE, 2010, P. 154)

Las empresas una vez que entiendan que busca precios de transferencia lleven a nivel interno con la mejor claridad posible la información de las transacciones con partes relacionadas. Parte de los beneficios o las razones por las cuales las empresas deben ajustarse a los precios de mercado son:

- Evitar sanciones por incumplimiento de la norma o el rango de plena competencia.
- Al demostrar con cálculos propios e información debidamente justificable, se evita que la administración tributaria al carecer de todas las aristas emita erróneamente un ajuste más alto que el que realmente debería ser.
- Garantiza la competencia equilibrada del mercado, cumpliendo el principio de plena competencia.

Por otro lado, Prats (2005): "...A su vez, en análisis permitiría ajustar los beneficios entre ambas empresas afectadas y no sólo una de ellas, por lo que el ajuste primario debería servir para eliminar los riesgos de doble imposición." (P. 48). Parte de la necesidad de ajustarse a precios de mercado viene muy ligado a la necesidad que hizo surgir el tema de precios de transferencia:

Hay una fuerte presión siempre en el ámbito internacional para que Costa Rica se adecúe a los sistemas tributarios internacionales, principalmente por la atracción de la inversión extranjera directa, entonces Costa Rica entra en un fomento de las exportaciones atrayendo, inversión extranjera principalmente del ámbito tecnológico, muchas empresas líderes a nivel mundial se instalan en Costa Rica y los sistemas tributarios avanzados se sienten agredidos por nuestro sistema tributario, así es como empieza la presión de regular los precios de transferencia en Costa Rica. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

Como parte de los pocos casos públicos que existen en relación con los ajustes en temas de los precios de transferencia, a continuación, se presenta el ejemplo, de cómo las empresas podrían dejar de utilizar prácticas ilícitas: Caso Glaxo

Las cuestiones relativas a la determinación de la propiedad de los activos intangibles han sido origen de multitud de disputas entre empresas multinacionales y las autoridades tributarias alrededor del mundo. Entre estas, destaca especialmente por su relevancia y envergadura el caso Glaxo SmithKline Holdings (Americas) INC v Commissioner of the IRS , que concluyó con un acuerdo entre la multinacional farmacéutica y la Internal Revenue Service, por el que GSK se comprometió a pagar aproximadamente 3.4 billones de dólares que correspondían a impuestos impagados entre 1989 y 2005 y a abandonar su pretensión judicial por la que reclamaba un reembolso de 1.8 billones de dólares en impuestos sobre la renta pagados en exceso. Dicho acuerdo supuso el mayor pago nunca realizado por ninguna multinacional a la agencia federal estadounidense.

La disputa entre Glaxo SmithKline Holdings (Americas) INC entonces Glaxo Americas Inc (Glaxo U.S.) y la IRS se basaba en cómo debían distribuirse los ingresos y como debían establecerse los precios de transferencia de veinte productos distribuidos por Glaxo U.S. entre los que destacaba Zantac, que representaba el 77 por ciento del ajuste que solicitaba la IRS.

Glaxo US era el distribuidor de los productos Glaxo Heritage y se encargaba de la promoción y distribución en el mercado estadounidense, por su parte la matriz de Glaxo en el Reino Unido (GlaxoSmithKline Plc, “Glaxo U.K”) era quien había descubierto y patentado todos los productos y llevaba a cabo las actividades de investigación y desarrollo. En términos de transacciones entre empresas, Glaxo U.S. compraba ingredientes activos a Glaxo U.K. y era el licenciatario de Glaxo U.K. que le concedió los derechos para distribuir los productos Glaxo.

Para la determinación de los precios y el canon de las licencias, Glaxo utilizó una metodología de precio de venta menos costes, según la cual el grupo dejó a Glaxo U.S. con un margen de beneficio bruto para la cartera de productos del 55 por ciento para los años en cuestión.

El IRS alegó que Glaxo U.S. no podía deducirse íntegramente los royalties que pagó por las marcas y los demás intangibles de mercadotecnia porque Glaxo U.S., era el propietario a efectos fiscales de las marcas y los otros activos intangibles licenciados de Glaxo Group Ltd.

Para llegar a dicha conclusión, la IRS argumentó que el éxito de ventas de los productos de Glaxo en Estados Unidos era atribuible a Glaxo U.K., dado que el desarrollo del fármaco no era único y consecuentemente no consistía en un intangible valioso, dada la incertidumbre relacionada con la distribución del fármaco.

Consecuentemente, según el IRS, los activos intangibles sobre los que versaba la disputa devinieron valiosos solo después de las actividades de promoción realizada por Glaxo U.S. De este modo, la agencia tributaria estadounidense sostenía que Glaxo U.S. a través de costosas campañas de marketing y de ventas había contribuido al aumento de valor de los nombres comerciales y de las marcas de Glaxo Heritage, lo que era suficiente para considerar

a Glaxo U.S. propietaria de las marcas y nombres comerciales a efectos fiscales. Argumentación fundada en la idea de la entidad que contribuye de forma significativa al desarrollo de un activo intangible se convierte en la propietaria económica, independientemente de la propiedad legal y considero por tanto que al ser Glaxo U.S. propietaria económica de las marcas y nombres comerciales, los royalties pagados a Glaxo U.K eran excesivos. Por otro lado, se tiene que precios de transferencia ayuda al funcionamiento competitivo de los mercados:

El dumping se da cuando una compañía vende en otro país un producto a precios menores a los que ofrece en su propio mercado

Las atuneras locales alegan que Grupo Calvo vende sus atunes aquí a un precio inferior al de comercialización en Brasil y El Salvador, donde tiene plantas de producción, comentó Tomás Gilmore, gerente general de Sardimar. (Fallas, 8 de septiembre del 2008, La Nación)

En este caso la administración tributaria costarricense puede solicitar un informe de precios de transferencia a Calvo en Costa Rica y determinar el precio al que compran sus productos y cuál es el margen que obtienen derivado de dicha compra, además debido a la aprobación del convenio entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, Ley 8880, la administración costarricense puede solicitar información fiscal a la empresa española para determinar la marginación que tiene con Costa Rica. Lo anterior demuestra como el tema de precios de transferencia, puede colaborar a la eliminación de políticas dumping de los grupos multinacionales. Adicionalmente,

Hay un caso famoso de Bayer con las aspirinas hacia África, donde el ajuste que, hacía el fisco alemán, tenía que ver con una supuesta práctica de dejar las utilidades en Europa y más bien bajar mucho los precios en los países africanos. Es una manera de ver el fenómeno, la otra manera, es decir, bueno y cuál es la verdadera capacidad de compra que tienen los africanos, para poder comprar aspirinas. Entonces, que la aspirina este a un cuarto del precio que está en Alemania no quiere decir necesariamente que hay una manipulación de precios de transferencia, hay una adecuación al mercado de la capacidad de absorción de aquel producto, si yo lo vendo al mismo precio que Alemania, probablemente no vendo una aspirina.

Entonces estas condiciones especiales del mercado tienen que ser tomadas en cuenta y creo que ahí las administraciones tributarias también han tenido un equívoco a la hora de llevar a cabo estos análisis de carácter de ajuste económico, de ajuste geográfico que les permita llevar un buen caso delante. (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Los precios de transferencia dan las herramientas para determinar cuando realmente un grupo económico está realizando prácticas dumping y cuando no, tener presente todos los factores que afectan las transacciones con partes relacionadas es fundamental, ya que evitaría a las administraciones tributarias a caer en el error que comenta Carlos Camacho en el párrafo anterior.

Otro caso que se puede utilizar es el ejemplo de Nestlé donde este se ajusta a las normas del mercado, es el claro ejemplo costarricense que permite observar la aplicación de precios de transferencia. Esta empresa fue fiscalizada por la administración tributaria por el tema de precios de transferencia, donde esta le rechaza a la empresa los estudios de precios de transferencia de los periodos 2005 y 2006 correspondientes a la prueba.

La administración tributaria alega que el análisis realizado por el ente fiscalizador corresponde al adecuado, donde queda en evidencia que el acuerdo de Nestlé y su relacionada genera una disminución a la base imponible que afectó al fisco.

Lo anterior es justificable según la administración tributaria porque la empresa no aportó prueba que comprobara que el precio de mercado de los productos de una línea específica tuviera un importe diferente al consolidado por la administración tributaria.

En conclusión, a la empresa se le imputaron un aumento en el impuesto de renta por 60.609.96 colones para el periodo 2005, mientras que para el periodo 2016 se le indicó 75.663.084 colones. Si bien en Costa Rica al momento del caso no había una normativa de precios de transferencia, en la resolución donde Nestlé apela es caso se toma la siguiente conclusión de la administración tributaria como justificación de su resultado:

De esta manera, en ausencia de legislación en particular, ese hecho no impide que las partes en conflicto puedan presentar sus argumentos, producir la prueba y demostrar la necesidad de aplicar otros criterios que permitan desaplicar la norma técnica que adopta la directriz en cuestión, o de otro método posible, situación que evidentemente hace que la discusión sea un asunto de legalidad ordinaria. (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de 27 de junio de 2012)

Asimismo, ante fiscalizaciones de la administración tributaria, específicamente cuando no consideran algunas variables como las condiciones del mercado y condiciones geográficas:

Si el juez es escrupuloso y tiene buenos peritos, porque la verdad el juez nunca va a conocer de precios de transferencia, sino que se basa en los criterios de los peritos, si los peritos le ayudan al juez y el juez es escrupuloso, y estudia las posiciones de los peritos va a llegar a concluir que las administraciones tributarias les faltó hacer trabajo. Si a la administración tributaria le faltó hacer trabajo, una administración de justicia madura va a decir que el caso no tiene lugar, ¿Por qué? Bueno porque por más que uno puede ver a la corte del lado del estado y lo es, la corte tiene que ser imparcial y esto se logra mayor imparcialidad, entre más autónomo es el poder, más división de poderes hay; efectiva y esto se ve mejor o más transparente en los países más desarrollados que en los países menos desarrollados.

En los países menos desarrollados hay una presión directa o indirecta por decir que el presupuesto de la corte no se va a poder financiar si no tenemos un aumento en la recaudación, entonces ese sesgo está en el hipotálamo del juez, no es que se falla por ese motivo no puedo acusar a los jueces de fallar en esa línea, pero no dejan de tenerlo dentro de sus consideraciones inclusive de supervivencia. (Entrevista personal, Carlos Camacho, 8 de junio de 2018)

Con lo anterior, queda claro que siempre la carga de la prueba la tiene el contribuyente y si bien precios de transferencia implica ir más allá de realizar fiscalizaciones, también buscan crear un mercado de plena competencia, donde las multinacionales generen consciencia ante los acuerdos de transacciones entre parte relacionadas, así como evitar la doble imposición, por lo tanto es importante que los contribuyentes siempre tengan en sus registro la prueba suficiente que sustente sus transacciones con partes relacionadas a precios de mercado, ahora con la normativa existe una mejor guía para realizar esta documentación

Como parte del objetivo general de la tesis y utilizando la metodología de investigación exploratoria, se toma en consideración lo comentado por Hernandez, Fernández y Baptista (2014): "... la literatura puede revelar que no hay antecedentes sobre el tema en cuestión o que no son aplicables al contexto en el cual habrá de desarrollarse el estudio. Entonces, la investigación deberá iniciarse como exploratoria." (P. 98)

Debido a que en Costa Rica aún no se ha hablado del tema a grandes voces, se tiene la perspectiva que se ha analizado con base en lo descrito a lo largo del documento, considerando estos resultados como parte de la respuesta a la siguiente pregunta: ¿es posible el aumento de la recaudación fiscal?

Actualmente la recaudación fiscal es un tema de suma importancia para Costa Rica, máxime cuando el país enfrenta un déficit fiscal que está cerca de alcanzar los máximos históricos, dentro de las alternativas que se ha planteado el país es la ya aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de un 13%, de hecho, inicialmente se hablada de un 15% sin tarifas reducidas:

El Gobierno retomó el plan de impulsar un fuerte aumento en los impuestos, quizá hasta con un IVA superior al 15% sobre las compras de productos y servicios, debido a que las finanzas públicas continúan deteriorándose.

La idea de apostar por una reforma tributaria liviana quedó desechada, informó el viceministro de Hacienda, Fernando Rodríguez. Los números ya no dan para eso.

En marzo del 2015, el Poder Ejecutivo presentó dos proyectos para aumentar los ingresos públicos. Uno reformaba el tributo de renta. El otro transformaba el impuesto de ventas en impuesto sobre el valor agregado (IVA), con lo que se gravan servicios hoy exentos, y subiendo la tasa del 13% al 15% en tres años. (Ruiz, 15 de julio del 2017, La Nación)

Esto ayudaría a aumentar los ingresos percibidos por parte de la administración tributaria, si sustentara por medio de ley la obligación de precios de transferencia, las empresas que realicen transacciones deberían realizar las mismas a precio de mercado, en caso contrario se pueden ver expuestas a multas y ajustes, para lograr este fin.

Actualmente el país puede sancionar a las empresas que no tengan listos los informes, y es importante recalcar, que todas las empresas sin excepción que realicen transacciones con partes vinculadas deben tener esta documentación (según lo comentado en el sustento legal del presente documento), en caso contrario se los podrá aplicar el artículo 83 del código de normas y procedimientos tributarios, en el cual se encuentran sanciones que van desde los 3

hasta los 100 salarios base, dependiendo del 2% de los ingresos brutos del periodo anterior, lo que deja entrever la gran oportunidad que tiene la administración tributaria para iniciar sus procesos de solicitud de informes y en caso contrario realizar la sanción correspondiente.

En ese sentido, con el decreto 37898-H, la administración tiene la potestad de realizar esta solicitud y así podría aumentar sus ingresos con sanciones a quienes no tengan los informes o ajustes a los que tengan sus transacciones de forma irregular.

Las normativas que yo conozco los ajustes de precios de transferencia solo aplican cuando se ha disminuido las bases imponibles, entonces en fiscalizaciones donde la administración tributaria pruebe que hubo un tratamiento beneficioso para ella, no va a aplicar ningún ajuste, le tocará a la otra administración tributaria pedir el ajuste correlativo, pero si en Costa Rica, Perú o en cualquier lugar donde lleguen a aplicar ajustes solamente será para aumentar recaudación. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

4.3.2 Recaudación fiscal

Para el caso del país en análisis es relevante como los colegios profesionales (Colegio de Contadores Públicos, Colegio de Contadores Privados y el Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas) han presionado a la administración tributaria para lograr crear la ley de precios de transferencia, en su mayoría basados en experiencias internacionales y sus beneficios, Ovaes (como indicó Valverde el 9 de diciembre del 2016 en El Financiero):

Lo que hicimos fue analizar legislaciones maduras como el caso de México - primer país en América Latina en tener una ley de este tipo- y la adoptamos a la legislación costarricense...

Como principal objetivo, el proyecto busca cercar maniobras fraudulentas que contribuyen a elusión fiscal u que empresas pudieran estar realizando para pagar menos impuestos en Costa Rica.

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de la cual nuestro país pretende ser miembro, activar medidas que controlen la elusión fiscal mejoraría la recaudación fiscal entre un 4% y un 10% en relación con lo que históricamente se ha recaudado.

Lo que deja claro es que otros estados que han aplicado esta legislación, han logrado no sólo reducir la evasión fiscal que es el corazón de esta normativa, sino también aumentar la recaudación fiscal de una manera acelerada, que sólo puede ser comparada con políticas fiscales agresivas y que crean en algunas ocasiones inseguridad jurídica para la inversión extranjera directa.

Con base en lo analizado y la información internacional vista, se tomará como ejemplo Colombia para determinar qué se puede llegar a percibir con la entrada de precios de transferencia en un país.

Las implicaciones de esta nueva práctica en nuestro país son de largo alcance. Un primer impacto que merece destacarse tiene relación con la probabilidad de que varíe la rentabilidad de las multinacionales en Colombia.

Las multinacionales ahora tendrán que volver a mirar la planeación de sus inversiones e incluso replantear su operación en general para determinar cómo distribuir sus utilidades en sus transacciones intragrupo a la luz de esta nueva legislación. Para acatar la normativa, las empresas deben cumplir el principio de asimilación de empresas independientes, o *arm's length principle*. Este principio es la base de los precios de transferencia e implica que las relaciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas económicamente deben ser similares a las de dos compañías que, teniendo relaciones económicas y financieras, carecen de un vínculo económico. En otras palabras, que las transacciones entre filiales se hagan a precios de mercado.

En Colombia, ciertas multinacionales, como algunas farmacéuticas, han reportado por muchos años consecutivas pérdidas operacionales. Por tanto, cabe esperar que las utilidades de algunas empresas que operan en el país sufran importantes modificaciones en el futuro.

Muchas multinacionales, como IBM o Wyatt, ya cuentan con políticas de precios de transferencia para su operación global. Se trata de una política de buen gobierno corporativo, ya que refuerza la transparencia y la necesidad de declarar todas las transacciones a precios de mercado ante las autoridades tributarias en cada país donde operan. Algunas multinacionales colombianas, como Carvajal y Bavaria, también tienen políticas de precios de transferencia pues operan en países que ya las han implementado. (Caldas, 2003, Dinero)

Dado lo anterior y debido a las reiteradas noticias sobre grandes contribuyentes declarando pérdidas en periodos consecutivos en Costa Rica, esta ley ocasionaría que algunas de estas empresas tengan que realizar una tributación justa a su realidad económica, y se vea beneficiada la administración tributaria al percibir un mayor ingreso, como consecuencia de la reducción en la elusión fiscal y el quebranto de rentas que realizan los grupos multinacionales.

El inconveniente de la planificación fiscal en la que se diseña la política de precios de transferencia es que su objetivo es crear productos involuntariamente elaborados que tienen por finalidad la elusión y evasión fiscal, suministrando un refugio fiscal a los contribuyentes, y logrando así la minimización del impuesto por vía de la manipulación de sus actividades empresariales.

Estos mecanismos distorsionan completamente las motivaciones económicas, al punto que termina remunerándose, no tanto a quien produce cada cosa, o al valor agregado por cada entidad del grupo algo difícil de calcular cuando los precios han sufrido distorsiones sino a la empresa del grupo que registra a su nombre los activos, funciones y riesgos.

Como consecuencia de ello, los grupos multinacionales logran pagar una menor tasa efectiva respecto de la que pagan otras empresas del mismo sector. Asimismo, los grupos económicos que explotan concesiones públicas podrían también estar utilizando estos mecanismos.

Aunque la manipulación de los precios de transferencia suele tener como principal finalidad la elusión fiscal; tiene implicancias también el desvío de ganancias y flujos financieros ilícitos hacia otras jurisdicciones, ya que por estas vías se logra transferir activos al exterior como si fueran parte de las actividades normales del negocio eludiendo, en ocasiones, las restricciones cambiarias a través de mecanismos legales que posibilitan los pagos al exterior en concepto de retribución por operaciones intragrupo.

Verdaderamente, la erosión de la base imponible y el desvío de ganancias puede afectar toda la cadena de valor si, en la práctica, los grupos multinacionales producen localmente debido a los incentivos específicos de cada país, tales como los menores costos, los subsidios para la producción o el consumo, los niveles educativos o de infraestructura; pero luego, utilizan mecanismos de erosión de la base imponible y desvío de ganancias para desviar el capital al exterior y pagar impuestos que no son acordes con el tamaño de la actividad económica desarrollada en cada país.

Más aún, el peso dado a los derechos de propiedad intelectual en las cadenas globales de valor (CGV), la posibilidad de registrar tales derechos de propiedad en manos de propietarios únicos, junto con las facilidades dadas para ocultar los beneficiarios finales a través entidades específicamente creadas para ello en jurisdicciones que propician el secreto financiero; han incentivado la estructuración de los grupos multinacionales con objetivos basados en la erosión de la base imponible y el desvío de ganancias. Ello supone una particular amenaza para los países en desarrollo porque se convierte a los países en desarrollo en eslabones desvalorizados de las CGV con derecho a cada vez más reducidas porciones de la torta de beneficios global. Ello podría tener por efecto un aumento de su restricción externa dada la creciente diferencia entre la exportación de productos subvalorados y la importación de bienes sobrevalorados (por el excesivo valor otorgado a los activos intangibles que contienen), proveniente de los eslabones de las transnacionales usualmente localizados en guaridas fiscales que conservan la propiedad de los activos, funciones y riesgos de los que fueran despojadas las filiales localizadas en países en desarrollo.

Si se aplica la normativa internacional de precios de transferencia en Costa Rica, dándole un énfasis a la cadena de valor, se podría estar ante situaciones en la cuales se reduzca la erosión en la base impositiva, que termina siendo el fin de esta tesis.

El objetivo en el ámbito tributario, evitar la localización artificial de utilidades por cualquiera de los tres mecanismos que tenemos en precios de transferencia. No es un secreto, que los contribuyentes en general buscaran un ahorro de su costo tributario y las multinacionales son expertas planeación fiscal que busquen tal vez no de manera ilegal, pero si estresando la norma, buscar disminuir sus costos tributarios, entonces precios de transferencia es el mecanismo que busca que tributen en cada país lo que corresponde. (Entrevista personal, Carmen Sanchez, 12 de junio de 2018)

La administración tributaria costarricense no aplica ningún tipo de fiscalización a los grandes contribuyentes en materia de Precios de Transferencia, sin embargo, como se ha explicado a lo largo de esta tesis, si se basa en el decreto 37898-H, Costa Rica ya podría revisar las declaraciones de estas empresas, ahora con una legislación formal de precios de transferencia se podrían fiscalizar a los grandes contribuyentes:

Una de cada cuatro de las grandes empresas territoriales en Costa Rica declaró pérdidas o cero impuestos a las utilidades durante el periodo 2010 al 2016, según un estudio publicado, este lunes 9 de abril, por la Contraloría General de la República (CGR).

El informe, elaborado por el área de Administración Financiera de la CGR, es el número DFOE-SAF-IF-0002-2018, el cual contiene los resultados de una auditoría que evaluó la gestión de recaudación y fiscalización del impuesto sobre las utilidades de las Grandes Empresas Territoriales por parte de la Dirección General de Tributación, del Ministerio de Hacienda.

Las Grandes Empresas Territoriales (Getes) son un segundo segmento de contribuyentes con alta capacidad económica (después de los Grandes Contribuyentes Nacionales), las cuales tienen activos o rentas brutas superiores a los ¢20.000 millones o una recaudación tributaria superior a ¢80 millones. (Leitón, 9 de abril del 2018, La Nación)

Observando los números anteriores, es importante plantearse que podría pasar si todas las empresas que son grandes contribuyentes, gran empresas territoriales y zonas francas son sometidas a fiscalizaciones de precios de transferencia, y se revisa todas las transacciones entre partes vinculadas tanto comerciales como financieras, esto podría generar que se detecten casos en los cuales se deban hacer ajustes en los pagos de impuestos.

Ahora bien, el principal detalle de la aplicación de precios de transferencia, es detectar esas transacciones que carecen según el artículo 8 del código de normas y procedimientos tributarios de realidad económica, mismo que se encuentra detallado en la sección de sustento legal de la presente tesis, al lograr identificar este tipo de transacciones, se puede evitar el traslado de rentas a una jurisdicción de menor tributación, y en el caso de Costa Rica, al tener diferentes tasas impositivas, muchas veces las empresas crean pequeñas sociedades que pagan un 10% de la renta y le venden servicios que son ficticios a los grandes contribuyentes, para que estos puedan reportar un gasto y reducir el pago de impuestos.

Al tener un mayor control la administración puede atacar la evasión y la elusión fiscal de manera agresiva, sin crear inseguridad jurídica a la inversión extranjera directa, dado que cualquier contribuyente que quiera realizar un quebranto de los impuestos en Costa Rica, podría recibir sanciones de hasta 100 salarios base como lo indica el artículo 83 del código de normas y procedimientos tributarios, que podría estar hablándose de 40 millones como máximo solo por sanciones y con ajustes como el caso Nestlé, que se realizaron ajustes de ¢60.609.096,00 para el año 2005 y ¢75.663.084,00 para el año 2006⁸.

Por otro lado, es importante usar como referencia a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos que en los últimos 20 años viene intentando motivar a las administraciones tributaria a implementar la normativa de precios de transferencia y que la misma tenga sustento legal:

⁸ Mediante la sentencia nº 04940 de Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de 18 de abril de 2012

Muchos países han abordado los riesgos tributarios que genera la determinación de precios de transferencia mediante la adopción de normativas tributarias basadas en el “principio de plena competencia”. La mayoría de los convenios sobre doble imposición también incluyen el principio de plena competencia como base para la distribución de beneficios (y, por consiguiente, de impuestos) entre empresas asociadas. El principio de plena competencia ofrece un amplio tratamiento fiscal equitativo para las operaciones realizadas entre empresas asociadas y entre empresas independientes. Con su aplicación se pretende establecer la igualdad de tratamiento entre las sociedades que integran un grupo de empresas (que pueden obtener ventajas fiscales mediante precios de transferencia que no se basan en el principio) y las empresas independientes. El principio brinda, además, un estándar objetivo con el que se busca reproducir los resultados del mercado. Dado que ayuda a promover la igualdad de condiciones y que se trata de una norma internacional, contribuye a reducir las distorsiones en el comercio y la inversión internacionales.

En términos generales, el propósito de toda reglamentación nacional en materia de precios de transferencia es garantizar que las obligaciones tributarias de las empresas asociadas en los países en que operan no se vean distorsionadas por el hecho de que dichas empresas están relacionadas entre sí. Básicamente, el procedimiento consiste en requerir a esas empresas que informen sobre el valor del beneficio imponible que cabría esperar si las empresas asociadas adoptasen los mismos precios (y otras condiciones) que serían previsibles entre empresas independientes en circunstancias comparables. En general, las normas sobre precios de transferencia otorgan además a las administraciones tributarias la facultad de realizar ajustes a los beneficios imponibles cuando los contribuyentes no adoptan las condiciones del principio de plena competencia en sus operaciones con empresas asociadas. (OCDE, 2016, P. 7)

Los principales beneficios que se obtiene de la implementación de precios de transferencia van en varias aristas, primero un tema de seguridad jurídica para la inversión extranjera directa, y en segunda instancia una herramienta para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

La magnitud de las operaciones internacionales y la intensidad en que éstas se llevan a cabo entre empresas relacionadas, hacen de los métodos de soporte al establecimiento de precios a los que se deben realizar estas transacciones, un ámbito relevante de la tributación internacional y nacional.

Para entender el concepto de los beneficios de precios de transferencia en el mercado nacional se debe tener clara la idea de que trata, la idea de que las operaciones entre entidades vinculadas deben ser tratadas ficticiamente como si hubieran sido realizadas entre partes independientes, ha sido y continúa siendo cuestionada tanto por juristas y expertos en fiscalidades locales, como por organizaciones no gubernamentales internacionales; el criterio *arm's length* es adoptado por cada vez más países y sigue siendo recomendado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Las multinacionales abusan del sistema imperante, creando estructuras de precios de transferencia muy complejas; haciendo transitar activos reales y ficticios por “guaridas

fiscales”; y abusando de los convenios de doble imposición y de intercambio de información; logrando así bajar la tasa efectiva de imposición a valores muy inferiores a los de los países donde contratan la mano de obra o realizan sus ventas los grupos económicos. La importancia de estos mecanismos excede los temas fiscales y los relativos a la fuga de capitales, ya que la transferencia de utilidades que logran realizar los grupos multinacionales a través de mecanismos diseñados por los asesores legales y fiscales, y facilitados por los bancos; les otorga a estos grupos ventajas dadas por la menor tasa efectiva de impuestos que logran estos grupos al hacer circular sus operaciones que los ubica en una situación de mayor competitividad frente a las compañías locales; contribuyendo, de esta manera a aumentar la inequidad nacional y global.

Por tal razón la regularización de precios de transferencia puede traer al mercado, mayor competencia, evitar el dumping y así mejorar la competitividad y se puede lograr dinamizar la economía local. En cuanto a una perspectiva legal, la óptima aplicación del tema debe tener una base jurídica que sostente la norma:

El precio de transferencia es un elemento legítimo y necesario de las actividades comerciales de las empresas multinacionales. Sin embargo, cuando los precios de transferencia utilizados no concuerdan con las normas internacionales aplicables o con el principio de plena competencia establecido en el derecho interno, pueden distorsionar la distribución del beneficio entre los países en los que opera una empresa multinacional. Cuando el precio de transferencia desvía artificialmente los beneficios fuera de un país, se niega, ante todo, a ese país la posibilidad de percibir ingresos tributarios esenciales. Las consecuencias de ese desvío del beneficio también pueden ser mucho más amplias: la ciudadanía podría considerar “injusta” la evasión fiscal de empresas conocidas, lo que podría socavar la legitimidad y la credibilidad del sistema tributario en su conjunto, desalentando así el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los contribuyentes. Se trata de cuestiones que afectan a países en desarrollo y desarrollados por igual. (OCDE, 2016, P. 7)

4.3.3 Transparencia fiscal

Como parte del proyecto de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios y su política de diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Costa Rica ha cumplido con una serie de parámetros para ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, lo que va a permitir poder utilizar las políticas diseñadas en estos países para aumentar la transparencia fiscal, que sin duda el elemento número uno de estas políticas son los precios de transferencia, y toda la documentación relacionada a las transacciones entre empresas que pertenecen a un mismo grupo económico.

Muchos de los países viven familiarizados con la prevención del traslado de beneficios, desde la jurisdicción de la casa matriz o desde otras jurisdicciones. Sin embargo, los países asimismo consiguen mostrar inquietud por el diferimiento de impuestos a largo plazo. Existe una serie de consideraciones de política fiscal que son normales a todas las normas de transparencia fiscal, entre las que se enumeran: su función como medida disuasoria; la interacción con la normativa local de precios de transferencia, el necesario equilibrio entre

su efectividad y la prevención o eliminación de la doble imposición y el equilibrio ineludible entre su efectividad y la carga administrativa y los costes de cumplimiento

Los países del G-20 y en América Latina especialmente en el caso de México, las normas de transparencia fiscal han alcanzado una mayor moderación entre la mayor simplicidad propia de las normas de diligencia mecánica y la garantía propia de las normas más subjetivas. Esto es de suma importancia desde un punto de vista de política fiscal ya que se refleja de forma más evidente en las normas encargadas de concretar la renta sujeta al régimen de transparencia fiscal.

Por lo tanto, unas normas que definan la renta sujeta según clasificación formal reducirían la carga administrativa y de cumplimiento, pero serían menos eficaces. Por este motivo, los países que cuentan actualmente con normas han decidido generalmente por combinar este método con un análisis de sustancia menos mecánico para poder garantizar que la renta que quede sujeta al régimen sea aquella que verdaderamente surge de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Los países han logrado minimizar los problemas de carga administrativa derivados de las normas basadas en la sustancia incluyendo las exenciones debidamente orientadas, por ejemplo, una exención para las sociedades que no están sujetas a un tipo de gravamen más bajo.

En Costa Rica existe la Ley para el cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal N° 9068, en el cual los mayores requisitos son el llevar el registro de accionistas, otorgar a la Administración Tributaria información de terceros en caso de que la misma llegase a requerirlos, a las entidades financieras que información deben tener y como deben tenerla preparada por si la administración Tributaria llega a requerirla, entre otros temas.

Lo anterior se explica para entender que todos estos temas de transparencia fiscal, México, Colombia y Perú ya los tratan desde la normativa de precios de transferencia, inclusive países como Honduras, Guatemala y El Salvador tienen también este tema abordado en la norma de precios de transferencia, realizando todos los países mencionados en su declaración informativa anual, en la cual se detallan todas sus partes relacionadas, las transacciones que tienen con ellos, los accionistas hasta llegar a las personas física e inclusive si un cliente representa un alto porcentaje de su volumen de compras y ventas esa transacción debe declararse como parte relacionada y examinarse a la luz de la normativa de precios de transferencia, por lo cual logran una mayor transparencia fiscal, sin necesidad de estar emitiendo normas de más que puedan llegar a afectarse unas con otras.

Costa Rica en el año 2013, recibió un informe del Fondo Monetario Internacional, donde explicaba la evolución de la transparencia fiscal en el país, donde se destacaban que los temas más relevantes en una correcta gestión fiscal es la habilidad del gobierno de enunciar, realizar y notificar las políticas fiscales, por lo cual, esto deja claro que ya todos los organismos internacionales vienen en una línea sobre cómo deben estar las políticas fiscales de los países alineadas y sobre todo tener la norma de precios de transferencia y su aplicación con declaraciones para ser utilizadas como herramientas de política fiscal y con esto aumentar los índices de transparencia fiscal.

En temas de transparencia fiscal en Costa Rica se dio el voto de la Sala Constitucional número 2018-18694, el cual ordena a la Administración Tributaria entregar información relativa a grandes contribuyentes que hayan tenido pérdidas durante un periodo fiscal, específicamente el nombre y el número de cédula, ahora bien, este tipo de acciones con una política de implementación de Precios de Transferencia, puede indicar que a pesar de tener pérdidas las mismas no se deben a temas de evasión fiscal.

Debido a que no se cuenta con estos procesos de fiscalizaciones y sin declaraciones, lo único que se otorga es información respecto a los contribuyentes con pérdidas lo cual no aumenta temas de transparencia es más un tema de especulación y crea inseguridad jurídica al contribuyente, por lo cual también hay que cuidar la línea en la cual se busca la transparencia fiscal, emular ejemplos como México, que debido a toda su normativa de fiscalidad internacional, entendiendo que el tema de precios de transferencia está inmerso en él han logrado grandes avances de transparencia fiscal sin perjudicar la inversión extranjera directa.

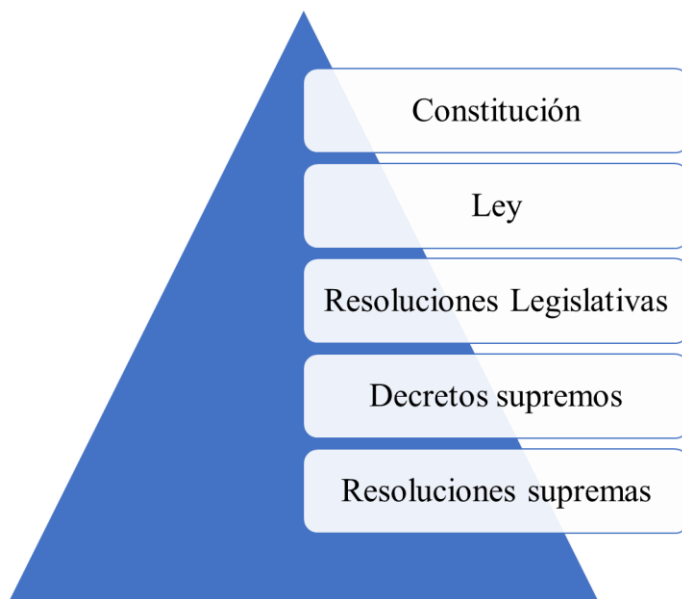
4.4 Recomendaciones de políticas para la Implementación de los Precios de Transferencia en Costa Rica

Para generar una sugerencia de implementación de Precios de Transferencia es necesario dejar plasmado cuáles serán los involucrados. Ante una creación de la Ley de Precios de Transferencia y una ejecución de esta estarían obligados a presentar los informes y la declaración correspondiente, todos los contribuyentes que realicen transacciones con partes relacionadas (los obligados). Por otro lado, se tiene a la Administración Tributaria quien sería el ente que se encargaría de crear la legislación que sustentaría la obligación y de velaría por el cumplimiento de esta por medio de la revisión de la declaración o fiscalizaciones.

Teniendo claro los involucrados, se debe considerar el termino legal, para ello es necesario considerar la famosa pirámide de Kelsen.

La teoría de la jerarquía normativa del conocido teórico del derecho Hans Kelsen, se expresa en una jerarquía normativa, que expresa la prelación de normas, que debe respetarse, para fines de sometimiento de normas de inferior alcance o referencia, con normas más generales o de carácter más amplio (Galindo, 2018, P.1)

Con base en lo anterior a continuación se presenta la pirámide:



Por lo tanto, al plantear la siguiente pregunta ¿Se tienen las herramientas legales para implementar Precios de Transferencia? Se identifica que Costa Rica ya tiene creado un Decreto asociado al tema de precios de transferencia, lo que corresponde es realizar una Ley que estipule tanto los deberes y derechos que debe cumplir el contribuyente en este tema, posteriormente crear el reglamento y la plataforma digital que permita realizar la declaración correspondiente, sin dejar de lado la referencia ante la adopción de la normativa internacional que la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico pública.

A continuación, un resumen sobre la ruta de implementación a nivel legal que se sugiere:



Por otro lado, ¿Tiene Costa Rica las herramientas administrativas? Tomando en cuenta todo el tema administrativo que esto implica, iniciando por reclutar y capacitar al personal en materia de Precios de Transferencia, posteriormente crear el departamento correspondiente y con ello empezar a trabajar en las fiscalizaciones para velar el cumplimiento de la Ley. A continuación, un pequeño resumen al respecto:



Con lo planteado, la ruta propuesta que se podría seguir para generar la creación e implementación de Precios de Transferencia en Costa Rica. Según lo mencionado en apartados anteriores, Perú desde el 2001 es aplicable el tema de precios de transferencia, si bien como puntos por aprender de esta legislación se tiene el fundamento legal desde ese periodo, tanto a nivel reglamentario como legal. Sin embargo, ejecución de esta se empezó en el periodo 2017.

En cuanto a México, siendo de los países pioneros por tener la implementación de Precios de Transferencia más antigua (1997), si bien tienen un camino recorrido, esto les permite tener uno de los sistemas más completos a nivel de plataforma y por ende es de los países que más se puede aprender, desde la información y rubros que solicitan en la declaración para cerciorarse que los contribuyentes cumplen con el tema hasta incontables fiscalizaciones y ajustes que realizan a los contribuyente que no cumplen.

Finalmente, Colombia siendo de los tres países el más reciente (2004) no se queda atrás, parte de lo que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales implementó fue el apoyo de otra administración tributaria para intensificar las fiscalizaciones en dicho país.

De todos los países se puede rescatar los constantes esfuerzos que realizaron para ser partícipes de la lista de países cooperantes con la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico. Mientras que, por el contrario, también se puede aprender de sus “errores”, como la tardanza en la aplicación de la ley por temas de falta de capacitación, y las pocas fiscalizaciones en el tema que se realizaban al inicio de su implementación.

Ahora bien, parte de la implementación y la ruta que se sugiere en este documento, es que Costa Rica debe generar la legislación correspondiente apoyándose en la información internacional que brindan entidades como la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico, donde también incluya sanciones lo suficientemente altas que motiven al contribuyente a cumplir, generar tanto el reglamento como cerciorarse del cumplimiento de este.

Todo lo anterior, genera que los contribuyentes locales puedan trabajar sus precios a nivel mercado generando la seguridad suficiente para nuevos inversores no solo locales sino inversión extranjera directa.

Capítulo 5. Conclusiones y recomendaciones

El objeto de estudio de la tesis fue analizar la incidencia de la regulación de los precios de transferencia en Costa Rica en la evasión, recaudación y transparencia fiscal mediante la experiencia internacional de México, Perú y Colombia y recomendaciones de políticas para la implementación nacional de precios de transferencia, entendiendo que el objeto de estudio no es Costa Rica, debido a que no se cuenta con los datos estadísticos para hacer una estimación de su implementación y su efecto ingresos tributarios, pero si fue posible analizar el objeto de estudio a partir de la experiencia internacional para derivar relevantes conclusiones para el proceso nacional de implementación de precios de transferencia a partir de la incorporación de invitación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE) al Costa Rica.

Como se ha explicado a lo largo de la investigación, los precios de transferencia ayudan a evitar la erosión en la base impositiva de las empresas, por lo cual esto ayudaría a las administraciones tributarias a reducir la evasión fiscal, mejorar la recaudación fiscal y aumentar la transparencia fiscal de las empresas debido al mayor control que tendría del flujo comercial de las operaciones entre empresas de grupos económicos.

Costa Rica cuenta con la base legal para la implementación de los precios de transferencia debido a que cuenta con el decreto 37-989-H, el cual ha sido utilizado en los procesos de litigio por parte de la administración tributaria por lo cual puede iniciar procesos de fiscalización para revisar si las empresas están cumpliendo con el principio de plena competencia, de no ser así pueden realizar ajustes a las bases impositivas y así generar mayores ingresos.

En el marco teórico se explica el tema de la teoría del desarrollo por medio de la contribución a nivel fiscal y por ende en el crecimiento económico del país, basado en Giovanni Reyes, por lo cual, Costa Rica tiene una oportunidad de mediante la regulación de los precios de transferencia de aumentar el control a nivel fiscal, lo cual ayudaría a el crecimiento económico, brindado a las empresas mayor seguridad jurídica, además de la posibilidad de crear un mercado económico más competitivo y con mayor control institucional.

El principal problema hoy en día para poder iniciar con los precios de transferencia en Costa Rica es que la Administración Tributaria no cuenta con una obligación formal como lo es una declaración jurada de precios de transferencia, por lo cual la recomendación es que no solo se cuente con la Ley, sino también con el Reglamento y una plataforma en la cual las empresas deban declarar de manera jurada sus operaciones con partes relacionadas, para así verse las empresas obligadas a realizar sus operaciones a precios de mercado, en caso contrario se ven implicados en una sanción derivada de precios de transferencia.

Siguiendo la teoría de Harrod (1939) de que una alta tasa de crecimiento estará asociada a una alta tasa de ahorro, a una baja relación marginal capital-producto o, lo que es lo mismo, a una alta productividad del capital, crear una ruta para la implementación de Precios de Transferencia es una necesidad, para tener un mejor control de ese crecimiento de la productividad y que se pueda ver reflejada en ingresos fiscales, que beneficien al desarrollo económico del país.

Se cuenta con normativa internacional de precios de transferencia que como se expuso en el marco teórico es una manera de fomentar la teoría de la modernización, logrando que los países al contar con esta norma puedan generar en las empresas seguridad jurídica que es uno de los pilares en la toma de decisiones de inversión. Cuando las economías se parezcan más unas a las otras, las decisiones de inversión se darán basadas en el nivel educativo de las sociedades, lo que hará que Costa Rica sea un país más atractivo, debido a un alto nivel educativo y una normativa tributaria clara.

También es de suma importancia desde un punto de vista de las teorías del desarrollo, la teoría institucionalista donde a partir de normas e instituciones que clarifiquen el uso de precios de transferencia se pueda llegar a generar procesos virtuosos de recaudación, transparencia fiscal, que ayudarían a combatir la evasión fiscal, lo que repercutiría de manera positiva en el proceso de apoyo al crecimiento empresarial y, por tanto, al crecimiento económico.

Como se demuestra en el ejemplo práctico de precios de transferencia, esta es una herramienta de uso internacional para ayudar a eliminar las prácticas fiscales agresivas, disminuir la evasión y elusión fiscal, generando una carga tributaria donde se genere valor agregado dentro de la cadena productiva y no llevando las cargas tributarias a países de baja o nula tributación.

Se tiene claro que las principales conclusiones que se pueden obtener de la tesis es que el efecto fiscal de los precios de transferencia es la reducción de la evasión y la elusión fiscal (la razón de ser de precios de transferencia es que sea una herramienta para evitar la erosión en la base impositiva), además tiene efectos colaterales en la parte comercial (importaciones y exportaciones) y en la parte de atracción de la inversión extranjera directa.

La utilización del valor de mercado en transacciones entre partes relacionadas tendrá efectos en aquellas empresas o grupos multinacionales en donde utilizan sus sinergias de grupo multinacional para fijar precios por debajo del mercado, creando así según lo indicó Porter barreras de entrada comercial, las cuales desde la perspectiva de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico pueden eliminarse o regularse, creando así mercados más transparentes y con mayor alcance para todos los participantes.

Por lo cual, la mayor recomendación de la tesis es impulsar a la administración tributaria a utilizar la norma de precios de transferencia como una herramienta de control fiscal, para poder regular el mercado costarricense en materia tributaria, ayudando a la mayor participación de agentes económicos en el mercado, en condiciones similares y creando una mejor competitividad sin estrategias agresivas de precios, ayudando a la transparencia fiscal, y como consecuencia colateral, una mayor recaudación debido a la disminución de la elusión y evasión fiscal, así como la reducción de barreras de entrada comercial.

Costa Rica cuenta con las herramientas administrativas, jurídicas para la implementación de una política de Precios de Transferencia, lo cual puede ser utilizada como se marcó inicialmente como una política de desarrollo económico, debido a que lograría desarrollar una seguridad jurídica para los inversionistas, creando una modernización del sistema

tributario, que como lo indicaba Rostow es una de las soluciones para los países del tercer mundo en búsqueda de la modernización.

También genera otro punto vinculante y es la teoría institucionalista donde a partir de normas (Precios de Transferencia) e instituciones como lo es la Administración Tributaria que clarifiquen el uso de precios de transferencia se generan procesos virtuosos de recaudación, transparencia fiscal, y combaten la evasión, lo que genera un proceso de apoyo al crecimiento empresarial, por tanto, al crecimiento económico, así queda claro desde la teoría del estructuralismo, donde Parson indicaba que la modernización es un proceso transformativo, el cambio en Costa Rica con la política de Precios de Transferencia llevaría un proceso sistemático pero que en el mediano plazo alcanzaría los elementos deseados.

Por último, respecto a la ruta para la implementación de Precios de Transferencia, es importante lo mencionado por Harrod (1939), Costa Rica podrá lograr una mejora en competitividad, mejora en barreras comerciales, lo que lograría una alta tasa de productividad del capital, creando así una alta tasa de crecimiento.

Además, como se planteó en el marco metodológico, en el tema de la teoría microeconómica, como lo es la teoría del consumidor y todo lo plasmado respecto a esta área de la economía, la mejora en la competitividad ocasionaría una mejora en los precios a los consumidores finales, ayudando así a la sociedad a tener un mayor poder adquisitivo vía regulación de precios de mercado por parte del gobierno, sin interferir en las empresas.

Bibliografía

- Acosta, F. H. (2002). Sistema Tributario Costarricense. San Jose, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Alberto Barreix, J. R. (2016). *Breve historia de la transparencia tributaria*. BID.
- Anguita M. A. (2010). Incidencias de los Precios de Transferencia en el comercio internacional (las transacciones multilaterales entre España, China y los Países Latinoamericanos). Tarragona, España.
- Benavides, L. F. (2002). *Derecho Tributario Costarricense*. San Jose, Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Chacon, J. I. (2013). Regimen tributario costarricense: Marco General y Principales Tributos. *Revista electrónica de la Facultad de Derecho, ULACIT – Costa Rica*, N° 50.
- CEPAL. (2018). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, Publicación de las Naciones Unidas, Chile.
- Deloitte. (s.f.). <http://www.deloitte.com>. Recuperado el 26 de Febrero de 2014, de http://www.deloitte.com/assets/DcomCostaRica/Local%20Assets/Documents/Servicios/Impuestos/2013/131120-cr_tax_TallerPreciosTransferencia-Deloitte.pdf
- Gaceta, L. (s.f.). <http://www.amcham.co.cr>. Recuperado el 25 de Febrero de 2014, de http://www.amcham.co.cr/documentos_privados/1602_decretopreciostranf.pdf
- Gómez, A. M. (2011). El Comercio Internacional un instrumento para alcanzar el Desarrollo de Costa Rica.. Heredia, Costa Rica: *Economía y Sociedad*.
- Universidad Internacional de las Américas (2006). Guía Descriptiva de Indicadores Financieros Santo Domingo, República Dominicana.
- Hamaeker, H. (s.f.). <http://www.aele.com>. Recuperado el 25 de Febrero de 2014, de http://www.aele.com/sites/default/files/archivos/banner/Hamakers_PT.pdf
- JJN/RES. (2014). Evasión tributaria se redujo en 3.5% por fiscalización de precios de transferencia. *Andina Agencia Peruanade Noticias*, <http://www.andina.com.pe/agencia/noticia-evasion-tributaria-se-redujo-35-fiscalizacion-precios-transferencia-502199.aspx#.U44AI3J5M0->.
- José Antonio Rodríguez Ondarza, J. J. (2000). La Transparencia Fiscal Internacional: Protocolos para su aplicación. Costa Rica.
- Juridica, G. (22 de Enero de 2018). Precios de transferencia permitiría recaudar S/. 450 millones a la Sunat. *Gaceta Juridica*. Costa Rica.

- Leandro, C. A. (2010). *El Sistema Tributario Costarricense: Análisis y Contribuciones para su Reforma*. San Jose, Costa Rica: Consejo Editorial Revista InterSedes.
- Leitón, P. (s.f.). *La Nación*. Recuperado el 5 de Marzo de 2013, de http://www.nacion.com/economia/empresarial/Estudio-precios-transferencia-queda_0_1381261915.html
- LÓPEZ, G. G. (2011). *Precios de transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE*. España: Cuadernos de Formación.
- Mariño, J. D. (2006). *El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. Bogotá, Colombia: Vniversitas.
- Morán Estrada. (2016). *Análisis de los métodos para la aplicación de precios de transferencia*, Ecuador.
- MORERA, A. A. (2012). *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*. Madrid, barcelona.
- Economía & Negocios (3 de Junio de 2014). *Orígenes e importancia del comercio internacional*. De <http://www.elmundo.com.ve/firmas/moises-bittan/origenes-e-importancia-del-comercio-internacional.aspx>.
- OCDE, S. d. (JUNIO de 2011). <http://www.oecd.org>. Recuperado el 15 de Mayo de 2014, de <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>
- Ochaíta, R. C. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Valencia, España: CISS, Grupo Wolters Kluwer.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Madrid, España.
- Públicos, I. N. (s.f.). *Principales indicadores financieros y de gestión*. Medellín, Colombia.
- POSNER, Richard A. *Theories of economic regulation*. [S.l.]: NBER, 1974. (Working paper, N°. 41).
- PWC. (30 de Marzo de 2017). *Beneficios fiscales para contribuyentes compromiso hacia la transparencia y modernidad sat y pwc en Mexico*. De <https://www.pwc.com/mx/es/prensa/archivo/20170330>.
- Quezada, J. R. (2011). *Hacia el combate a la evasión tributaria vía manipulación de precios de transferencia en Guatemala*. Guatemala.

- Quirós Madrigal, P. P. (2007). *La figura de los precios de transferencia a la luz del derecho tributario, su análisis en el derecho costarricense y comparado*. Universidad de Costa Rica, San Jose, Costa Rica
- R., R. L. (2002). Los Precios de Transferencia y sus efectos fiscales en las operaciones de exportacion e importación de bienes tangibles. Barquisimeto. Costa Rica.
- Salto, D. (6 de Octubre de 2014). La Sala IV se equivoca con los Precios de Transferencia. *El Financiero*. De http://www.elfinancierocr.com/blogs/tribuna_fiscal/Sala-IV-equivoca-Precios-Transferencia_7_141655865.html.
- Schwartz, P. (2001). El comercio internacional en la historia del pensamiento económico. De <http://www.eumed.net/cursecon/textos/schwartzgironcom.pdf>.
- Stephens, M. (2014). Resumen Ejecutivo Proyecto de Ley No.18.966. San Jose, Costa Rica: Moore Stephens.
- Transfer Pricing Advisors. (s.f.). Precios de Transferencia Costa Rica. Recuperado el 21 de Marzo de 2014, de <http://www.tp-advisors.com/alcance-internacional/precios-de-transferencia-costa-rica/>
- Vargas, J. d. (s.f.). la Nueva Fase de Desarrollo Económico y Social del Capitalimo Mundial. Recuperado el 19 de Marzo de 2014, de <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/jjrv/3j.htm>

Referencias

- America Noticias. (07 de Diciembre de 2017). Mincetur: en 2017 el comercio internacional de Perú superó los US\$68.000 millones. *America Noticias*.
- Araya, C. L. (2010). EL SISTEMA TRIBUTARIO COSTARRICENSE: ANÁLISIS Y CONTRIBUCIONES PARA SU REFORMA. *InterSedes*, 35-49.
- Caldas, C. (2003). Precios de Transferencia. *Dinero*.
- Camacho, C. (08 de Junio de 2018). (E. Hernandez, Entrevistador)
- Cosín, O. R. (2006) Fiscalidad de los precios de transferencia, España.
- Díaz, C, Urbano D y Hernández, R (2005). Teoría económica institucional y creación de empresas. Investigaciones europeas de dirección y economía de las empresas, vol. 11 n°3, 209-230, España
- Esparza, M. L. (2006). LAS EMPRESAS MULTINACIONALES EN MÉXICO Y LA EVASIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. San Luis Potosí.
- Expertos Tributarios, S.A. (2016). Fiscalización Precios de Transferencia, Ciudad de Guatemala, Guatemala.
- Fallas, H. (08 de 09 de 2009). Ministerio de Economía investiga a atunera Calvo. *La Nación*, pág. En línea.
- Franco H, Ramirez A. *El Modelo Harrod-Domar: Implicaciones Teóricas y Empíricas*. Medellín Colombia, octubre 2005.
- García, S. A. (2016). *Impacto Económico del Régimen de Precios de Transferencia en el Recaudo del Impuesto Nacional*. Colombia.
- Giovanni E. Reyes (2009) Teorías de Desarrollo Económico Social: Articulación con el planteamiento de Desarrollo Humano. Universidad de Nariño. Colombia, Nariño
- Gregorio, J (2013), La Teoría Económica del Desarrollo desde Keynes Hasta el Nuevo Modelo Neoclásico del Crecimiento Económico, Revista Venezolana del Análisis de Coyuntura, Vol. XIX n°1, Venezuela.
- Hernández R., Fernández C. y Baptista M. 2014. Metodologías de la Investigación. Sexta Edición. INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V. México.
- La Ley*. Precios de transferencia permitiría recaudar S/. 450 millones a la Sunat, lunes 22 de enero de 2018, de <https://laley.pe/art/4683/precios-de-transferencia-permitiria-recaudar-s-450-millones-a-la-sunat>.
- Leitón, P. (09 de Abril de 2018). Una de cada cuatro grandes empresas declaró pérdidas o cero utilidades a Tributación. *La Nación*.

- Linares, C., & Morales, M. (19 de Abril de 2014). Hablemos sobre precios de transferencia. *FORBES*, <https://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/>.
- Monge, G., & Herrero, F. (2002). *Grandes retos de la política tributaria costarricense*. San José, Costa Rica: Publicaciones, CGR.
- OCDE. (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para la edición española.
- OCDE. 2016. Plataforma de Colaboración en materia Tributaria.
- Prats, F. A. (2005). *LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA: SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO DESDE UNA PERSPECTIVA EUROPEA*. Universidad de Valencia.
- Ruiz, G. R. (15 de Julio de 2017). Gobierno retoma fuerte aumento de impuestos: IVA podría superar el 15%. *La Nación*.
- Rodriguez, L. (2008). *Principio de Realidad Económica: su aplicación en los ajustes por precios de transferencia* (tesis para optar por el grado de Licenciada en Derecho). Universidad de Costa Rica.
- RPP. (10 de Octubre de 2014). *RPP Noticias*. Recuperado el 03 de 11 de 2014, de [http://www.rpp.com.pe/2014-10-10-peru-perdio-us\\$9-100-mlns-por-salida-de-flujos-financieros-ilicitos-noticia_732525.html](http://www.rpp.com.pe/2014-10-10-peru-perdio-us$9-100-mlns-por-salida-de-flujos-financieros-ilicitos-noticia_732525.html)
- Salazar, H. (2018). Precios de Transferencia: Mecanismo contra la evasión tributaria. *Punto y coma*.
- Sanchez, C. (12 de Junio de 2018). (E. Hernandez, Entrevistador)
- Subías, T. (Ed). (2002). *Estudios de Fiscalidad Empresarial*. Barcelona, España: Escola Universitària d'Estudis Empresarials.
- Tabares, H. A. (2016). *Propuesta de reglas de Transparencia Fiscal Internacional para Colombia basado en el derecho comparado y el Plan BEPS de la OCDE*. Valle del Cauca, Colombia.
- Tarziján, J. y Paredes, R. (2006) *Organización Industrial para la estrategia empresarial*. Segunda Edición. Pearson Educación de México, S.A. de C.V. México.
- Valverde, A. R. (09 de Diciembre de 2016). Nuevo proyecto busca regular los precios de transferencia vía ley. *El Financiero*.
- Vargas, E. (Agosto de 2011). *Precios de Transferencia en Costa Rica*. San José, San José, Costa Rica.

Anexos

Anexo 1. Tareas de la Tesis

<i>Tareas</i>
1.1.1. Buscar las normas que contribuyen a la implementación de Precios de Transferencia en el país.
1.1.2. Analizar las regulaciones actuales que contribuyen.
1.1.3. Buscar las ventajas y desventajas en marco legal costarricense para la implementación de precios de transferencia.
1.2.1. Investigar los entes que facilitaría la gestión e implementación de Precios de Transferencia.
1.2.2. Analizar la ejecución de la futura implementación de Precios de Transferencia.
1.2.3. Analizar para la implementación de Precios de Transferencia los pros y los contras del soporte legal actual en el país.
1.3.1. Investigar con la implementación de Precios de Transferencia los posibles beneficios en el proceso tributario costarricense.
1.3.2. Conocer al implementar Precios de Transferencia las desventajas que se podrían tener sin un cambio en el sistema tributario.
1.3.3. Crear un análisis de la necesidad con los pros y contras de la implementación de Precios de Transferencia en Costa Rica.
2.1.1. Definir los países que se utilizan como experiencia internacional.
2.1.2. Conocer según la experiencia internacional los medios y puntos que fomentan el control en el país.
2.1.3. Demostrar por medio de tasas de crecimiento de otros países que control se logra sobre la recaudación fiscal.
2.2.1. Analizar según la aplicación de Precios de Transferencia la transparencia que genera entre las empresas e internacionalmente.
2.2.2. Demostrar la potestad que el fisco posee para investigar a las empresas con mayor facilidad.
2.2.3. Conocer los medios que proporciona los Precios de Transferencia para fomentar la transparencia fiscal según la experiencia internacional.
2.3.1. Demostrar según la experiencia internacional el crecimiento de la recaudación fiscal.
2.3.2. Dar a conocer según experiencia internacionales como disminuye la evasión fiscal.
2.3.3. Calcular según la experiencia internacional las tasas de crecimiento.
3.1.1. Analizar la contribución en el mercado de BYS con la implementación de Precios de Transferencia.
3.1.2. Estudiar la experiencia internacional y mostrar casos donde se dio la eliminación de barreras de entrada.
3.1.3. Analizar los puntos de Precios de Transferencia que ayudan a la eliminación de barreras de entrada.
3.2.1. Explicar por qué las empresas deben ajustarse a los precios de mercado.
3.2.2. Interpretar como las empresas dejan de utilizar prácticas ilícitas.

<i>Tareas</i>
3.2.3 Analizar como Precios de Transferencia ayudan al funcionamiento competitivo de los mercados.
3.3.1 Presentar algunos casos internacionales donde las empresas deban ajustarse a los precios de mercado.
3.3.2 Analizar algunos casos internacionales donde Precios de Transferencia crea competencia leal.
3.3.3. Explicar algunos casos donde las empresas locales deben ajustarse a las normas del mercado.
4.1.1 Definir los principales involucrados para una implementación de Precios de Transferencia.
4.1.2. Analizar los principales aspectos necesarios para la implementación de Precios de Transferencia.
4.1.3 Presentar una propuesta correcta para poder crear y aplicar la ley de Precios de Transferencia.
4.2.1 Definir las herramientas que necesita a nivel legal la Administración Tributaria, tomando como referencia las legislaciones de Colombia, Perú y México.
4.2.2. Definir las herramientas que necesitan a nivel administrativo la Administración Tributaria tomando como referencia las legislaciones de Colombia, Perú y México.
4.2.3 Investigar las implementaciones de otros países en materia de Precios de Transferencia.
4.3.1 Estudiar los factores que pueden afectar las recomendaciones de la política a nivel legal.
4.3.2 Estudiar los factores que pueden afectar las recomendaciones de la política a nivel administrativo.

Anexo 2. Información fiscal según país

Colombia

Años / concepto	Actividad interna	Renta y complementarios /1	Renta cuotas	Retención en la fuente a título de renta	IVA	declaraciones IVA	Retención en la fuente a título de IVA	timbre nacional
	I.= (A+B+...+I)	A. = (1+2)	1.	2.	B.= (3+4)	3.	4.	C.
1970	7.557	5.958	5.419	539	1.000	1.000	0	599
1971	9.154	6.940	6.122	818	1.338	1.338	0	876
1972	10.508	8.021	6.862	1.159	1.447	1.447	0	1.040
1973	12.111	9.050	7.528	1.522	1.686	1.686	0	1.375
1974	15.481	11.135	8.996	2.139	2.555	2.555	0	1.791
1975	25.147	18.315	15.702	2.613	5.174	5.174	0	1.658
1976	29.014	20.769	10.950	9.819	6.497	6.497	0	1.748
1977	34.708	24.188	19.813	4.375	8.344	8.344	0	2.176
1978	44.704	30.677	25.063	5.614	11.151	11.151	0	2.876
1979	57.217	38.485	29.799	8.686	15.556	15.556	0	3.176
1980	72.045	48.318	35.143	13.175	18.758	18.758	0	4.969
1981	85.384	54.726	38.633	16.093	25.713	25.713	0	4.945
1982	108.021	67.870	46.655	21.215	33.536	33.536	0	6.615
1983	149.664	100.231	72.515	27.716	41.997	41.997	0	7.436
1984	194.135	120.839	81.860	38.979	62.269	62.269	0	11.027
1985	276.386	162.099	100.567	61.532	94.801	94.801	0	19.486
1986	373.567	222.601	124.243	98.358	126.040	126.040	0	24.926
1987	508.457	318.329	161.770	156.559	173.164	173.164	0	16.964
1988	674.696	426.929	205.014	221.915	228.690	228.690	0	19.077
1989	920.160	586.745	297.145	289.600	307.202	307.202	0	26.213

Años / concepto	Actividad interna	Renta y complementarios /1	Renta cuotas	Retención en la fuente a título de renta	IVA	declaraciones IVA	Retención en la fuente a título de IVA	timbre nacional
	I.= (A+B+...+I)	A. = (1+2)	1.	2.	B.= (3+4)	3.	4.	C.
1990	1.267.784	822.513	433.768	388.745	411.482	411.482	0	33.789
1991	2.078.931	1.409.760	778.766	630.994	628.340	628.340	0	40.831
1992	2.796.539	1.846.321	745.607	1.100.714	894.653	894.653	0	55.565
1993	3.693.220	2.318.382	812.946	1.505.436	1.359.344	1.359.344	0	15.494
1994	4.698.324	2.810.450	1.035.281	1.775.169	1.801.397	1.801.397	0	86.477
1995	5.831.299	3.483.559	1.149.129	2.334.430	2.218.156	2.218.156	0	129.584
1996	7.608.094	4.046.703	1.292.721	2.753.982	3.412.537	2.888.624	523.913	148.854
1997	9.722.309	5.478.876	1.845.332	3.633.544	4.010.276	3.283.057	727.219	233.157
1998	10.890.906	6.061.012	1.641.863	4.419.149	4.512.718	3.589.001	923.717	317.176
1999	12.851.660	6.700.405	2.105.943	4.594.462	4.934.015	3.947.625	986.390	336.548
2000	14.755.989	7.526.964	2.474.471	5.052.493	5.789.589	4.576.003	1.213.585	402.693
2001	19.441.735	10.261.225	3.969.717	6.291.509	7.322.402	5.235.224	2.087.178	420.749
2002	21.903.835	10.859.993	3.635.357	7.224.636	7.951.042	5.610.841	2.340.202	433.977
2003	25.574.801	12.541.673	4.129.479	8.412.194	9.672.157	6.889.780	2.782.378	511.537
2004	30.232.457	15.955.334	6.546.626	9.408.708	11.010.806	7.840.824	3.169.982	574.710
2005	34.272.521	18.538.970	7.923.954	10.615.016	12.184.699	8.889.565	3.295.135	673.406
2006	40.544.593	22.419.113	9.842.101	12.577.012	14.129.093	10.887.932	3.241.161	791.208
2007	46.887.522	24.741.645	10.222.033	14.519.613	17.059.745	13.097.249	3.962.496	863.928
2008	52.854.172	26.666.889	10.140.964	16.525.925	18.857.401	14.322.836	4.534.565	809.376
2009	56.154.876	30.693.656	13.510.157	17.183.499	19.454.512	14.797.056	4.657.457	646.812
2010	55.597.454	28.115.446	9.419.571	18.695.875	21.664.560	16.577.992	5.086.567	357.159
2011	69.568.366	34.820.072	12.532.261	22.287.811	25.106.967	19.107.012	5.999.956	123.923
2012	82.192.814	45.729.042	21.996.893	23.732.148	26.544.725	19.871.594	6.673.132	58.973

Años / concepto	Actividad interna	Renta y complementarios /1	Renta cuotas	Retención en la fuente a título de renta	IVA	declaraciones IVA	Retención en la fuente a título de IVA	timbre nacional
	I.= (A+B+...+I)	A. = (1+2)	1.	2.	B.= (3+4)	3.	4.	C.
2013	88.993.251	46.359.304	20.981.535	25.377.769	25.266.408	21.170.579	4.095.830	59.711
2014	96.283.866	39.439.825	11.981.405	27.458.420	28.313.654	24.334.361	3.979.293	72.429
2015 (p)	103.155.481	41.382.408	10.691.838	30.690.570	29.598.672	24.900.686	4.697.986	105.729
2016 (p) **	107.106.998	43.479.912	10.873.024	32.606.888	30.665.167	25.702.883	4.962.284	106.191

México

Concepto	Petroleros 1_/	Gobierno Federal	Pemex	No petroleros	Gobierno Federal	tributarios	Impuesto sobre la renta	Impuesto al valor agregado	Impuesto especial sobre producción y servicios	Total
1990	51.428,4	25.954,2	25.474,1	136.273,2	92.711,1	79.317,3	32.972,1	26.635,6	11.202,8	187.701,6
1991	56.050,3	31.007,1	25.043,2	198.332,7	148.522,3	101.641,5	42.990,5	32.532,6	12.875,9	254.383,0
1992	59.726,3	34.128,5	25.597,9	235.751,8	176.968,2	126.763,7	57.944,7	30.451,7	18.189,8	295.478,2
1993	62.766,0	34.861,4	27.904,7	227.846,4	160.130,0	143.154,3	69.220,8	33.124,7	19.317,2	290.612,5
1994	62.304,5	31.032,0	31.272,5	264.553,9	189.070,3	160.317,5	72.900,4	38.536,9	27.945,1	326.858,4
1995	121.575,9	72.369,3	49.206,6	296.799,6	207.775,2	170.305,7	73.705,4	51.785,1	24.710,0	418.375,5
1996	186.187,5	112.834,3	73.353,3	392.793,8	279.731,8	226.006,2	97.162,0	72.109,6	29.695,2	578.981,4
1997	214.588,5	129.557,6	85.030,9	520.076,2	379.186,2	312.115,3	135.100,7	97.741,6	45.351,1	734.664,7
1998	171.249,4	89.376,0	81.873,4	610.698,2	455.799,7	404.225,2	169.476,4	119.871,3	76.598,3	781.947,6
1999	199.653,4	97.588,4	102.065,0	755.163,1	576.759,7	521.682,4	216.123,4	151.183,5	106.703,7	954.816,5
2000	319.287,3	218.344,2	100.943,1	859.525,8	649.923,5	581.703,4	258.754,2	189.606,0	81.544,1	1.178.813,1
2001	299.390,5	195.866,6	103.523,9	971.986,1	743.247,9	654.870,3	285.523,1	208.408,1	110.688,8	1.271.376,6
2002	297.816,2	147.784,7	150.031,6	1.089.419,2	841.568,8	728.283,8	318.380,3	218.441,7	136.257,2	1.387.235,5
2003	444.378,3	268.601,7	175.776,6	1.155.908,0	864.383,4	768.045,3	337.015,5	254.433,4	117.758,2	1.600.286,3
2004	584.759,7	393.987,7	190.772,0	1.186.554,5	876.223,4	769.385,8	345.217,6	285.022,7	85.245,0	1.771.314,2
2005	709.032,3	523.503,2	185.529,2	1.238.783,9	889.001,8	810.510,9	384.521,8	318.432,0	49.627,1	1.947.816,2
2006	901.887,4	584.232,4	317.655,0	1.361.715,1	974.575,6	890.078,2	448.099,8	380.576,1	-5.241,5	2.263.602,6
2007	925.283,8	550.443,9	374.839,9	1.560.501,2	1.160.776,6	1.002.670,0	527.183,6	409.012,5	-6.791,8	2.485.785,0
2008	1.267.794,5	905.263,8	362.530,6	1.593.131,9	1.144.672,5	994.552,3	626.508,6	457.248,3	-168.325,2	2.860.926,4
2009	870.040,2	488.087,0	381.953,2	1.947.145,4	1.512.361,1	1.129.552,6	594.796,2	407.795,1	50.567,4	2.817.185,5
2010	1.026.895,2	641.458,1	385.437,1	1.933.547,8	1.438.554,9	1.260.425,0	679.621,9	504.509,3	4.463,8	2.960.443,0
2011	1.244.539,6	849.307,4	395.232,2	2.026.540,5	1.470.934,3	1.294.054,1	759.167,8	537.142,5	-76.433,5	3.271.080,1
2012	1.386.406,4	923.285,1	463.121,3	2.128.123,1	1.529.248,6	1.314.439,6	803.896,7	579.987,5	-130.131,4	3.514.529,5

Concepto	Petroleros 1_/	Gobierno Federal	Pemex	No petroleros	Gobierno Federal	tributarios	Impuesto sobre la renta	Impuesto al valor agregado	Impuesto especial sobre producción y servicios	Total
2013	1.344.487,6	861.551,6	482.935,9	2.455.928,0	1.842.023,6	1.561.751,6	946.740,3	556.793,9	-7.423,8	3.800.415,6
2014	1.221.163,9	780.414,4	440.749,5	2.761.892,2	2.107.645,2	1.807.813,8	959.837,1	667.085,1	111.646,8	3.983.056,1
2015	843.433,7	414.424,4	429.009,3	3.423.555,9	2.765.646,8	2.361.233,6	1.217.261,3	707.212,8	354.293,5	4.266.989,5
2016	789.148,0	308.141,6	481.006,4	4.056.382,3	3.263.139,7	2.715.998,0	1.420.493,4	791.700,2	411.389,6	4.845.530,3
2017	827.259,6	437.346,8	389.912,8	4.119.900,6	3.400.237,9	2.854.799,3	1.571.204,8	816.039,1	367.834,4	4.947.160,2

Perú

Año	1. Imp. a los ingresos	2. Imp. al patrimonio	3. Imp. a las exp.	4. Imp. a las imp.	5. Impuesto general a las ventas (IGV)	(-) Interno	(-) Imp.	6. Impuesto selectivo al consumo (ISC)	(-) Combustibles	(-) Otros	7. Otros ingresos tributarios	8. Doc. valorados	Total
1980	298	33	123	158	281	190	91	89	60	29	40	-81	941
1981	303	61	116	321	461	275	186	148	104	44	70	-98	1.382
1982	480	96	119	475	767	420	347	383	213	170	103	-174	2.249
1983	649	135	98	714	1.125	680	445	771	465	306	155	-286	3.361
1984	1.422	281	81	1.779	2.066	1.191	875	2.361	1.511	850	627	-660	7.957
1985	3.459	666	576	5.592	5.129	2.694	2.435	10.416	8.088	2.328	1.384	-2.116	25.106
1986	9.853	2.064	653	8.757	5.828	3.424	2.404	15.669	10.808	4.861	1.524	-2.948	41.4
1987	13.126	2.759	239	14.069	9.231	5.916	3.315	25.984	13.001	12.983	2.638	-4.84	63.206
1988	87	23	3	55	96	65	31	112	43	69	34	-26	383
1989	1.255	332	109	1.277	2.231	1.528	703	1.946	668	1.278	1.144	-915	7.378
1990	37	64	2	64	109	69	41	228	151	78	122	-31	595
1991	250	177	1	336	765	437	328	1.196	781	415	331	-78	2.978
1992	749	201	0	652	1.704	911	793	1.743	995	748	529	-71	5.508
1 993	1.406	254	0	1.231	3.539	1.992	1.547	1.612	992	620	630	-84	8.589
1994	2.526	85	0	1.704	5.961	3.563	2.398	2.268	1.289	980	928	-494	12.979
1995	3.462	30	0	2.151	7.655	4.217	3.438	2.487	1.494	993	1.36	-686	16.458
1996	4.981	3	0	2.315	8.589	4.723	3.867	2.763	1.601	1.162	1.436	-832	19.256
1997	5.71	3	0	2.479	10.357	5.929	4.428	3.367	1.932	1.435	1.909	-1.521	22.304
1998	5.861	1	0	2.9	11.054	6.384	4.67	3.429	2.002	1.427	1.789	-1.89	23.144
1999	5.072	11	0	2.857	11.043	6.47	4.573	3.448	2.094	1.355	1.787	-2.145	22.072

Año	1. Imp. a los ingresos	2. Imp. al patrimonio	3. Imp. a las exp.	4. Imp. a las imp.	5. Impuesto general a las ventas (IGV)	(-) Interno	(-) Imp.	6. Impuesto selectivo al consumo (ISC)	(-) Combustibles	(-) Otros	7. Otros ingresos tributarios	8. Doc. valorados	Total
2000	5.13	0	0	2.921	12.013	7.007	5.007	3.424	2.12	1.304	2.053	-2.628	22.913
2001	5.63	0	0	2.786	11.815	6.866	4.949	3.561	2.321	1.241	2.602	-3.21	23.184
2002	6.011	0	0	2.483	12.613	7.501	5.113	4.184	3.003	1.181	1.738	-2.862	24.168
2003	7.972	0	0	2.55	14.116	8.458	5.658	4.526	3.285	1.241	1.419	-3.073	27.51
2004	9.026	0	0	2.744	16.203	9.513	6.689	4.469	3.176	1.292	2.164	-3.517	31.089
2005	11.188	0	0	3.143	18.302	10.587	7.715	4.066	2.607	1.459	2.975	-4.116	35.557
2006	18.414	0	0	2.847	21.517	11.982	9.535	4.042	2.399	1.643	3.359	-4.382	45.798
2007	22.847	0	0	2.198	25.258	13.586	11.673	4.291	2.419	1.872	3.864	-6.097	52.362
2008	24.146	0	0	1.911	31.587	15.752	15.835	3.459	1.457	2.003	4.385	-7.184	58.304
2009	20.346	0	0	1.493	29.52	17.322	12.198	4.145	2.255	1.89	4.448	-7.339	52.614
2010	25.802	0	0	1.803	35.536	19.629	15.908	4.668	2.41	2.258	4.6	-7.947	64.462
2011	33.628	0	0	1.38	40.424	22.029	18.395	4.718	2.231	2.487	5.098	-9.707	75.541
2012	37.278	0	0	1.526	44.042	24.543	19.499	4.918	2.149	2.769	6.902	-10.587	84.079
2013	36.512	0	0	1.706	47.819	27.164	20.655	5.48	2.501	2.979	9.069	-11.264	89.323
2014	40.157	0	0	1.79	50.352	28.732	21.62	5.135	2.041	3.094	8.585	-10.708	95.31
2015	34.745	0	0	1.775	51.668	30.41	21.258	5.495	2.21	3.284	8.171	-11.676	90.177
2016	37.214	0	0	1.606	52.692	31.04	21.652	5.902	2.423	3.479	8.312	-16.356	89.369
2017	36.755	0	0	1.448	54.643	32.114	22.529	6.329	2.604	3.724	8.747	-17.209	90.713

Anexo 3. Preguntas Generadoras para la Entrevista de Expertos.

Experta: Carmen Sanchez, Sub-directora de Impuestos en Walmart Centroamerica

1. ¿Cuál es el soporte legal que posee el país, para la implementación de precios de transferencia?
2. ¿Cuál es su posición con respecto al soporte administrativo que pueda llegar a facilitar la gestión y la implementación de precios de transferencia en Costa Rica?
3. Con base en la experiencia de México, Perú y Colombia ¿Qué genera ese mayor intercambio de información, específicamente en temas de control para las administraciones tributarias?
4. En la misma línea con base en la experiencia internacional de los tres países en cuestión, ¿Qué beneficios le puede traer a la administración tributaria, que se puede esperar que suceda en Costa Rica?
5. ¿Cómo con precios de transferencia, las administraciones tributarias pueden impactar en la transparencia fiscal? ¿Qué relación considera que existe entre precios de transferencia y transparencia fiscal?
6. ¿Cómo precios de transferencia ayuda a eliminar las barreras de entradas comerciales y mejorar las prácticas comerciales ilícitas?
7. ¿Con la implementación de precios de transferencia se puede aumentar la recaudación fiscal del país?
8. ¿Ve una relación entre precios de transferencia y la reducción de la evasión fiscal?
9. Tres ventajas y tres desventajas que tendría Costa Rica con la implementación activa de precios de transferencia.

Experto: Carlos Camacho, Socio Director de Grupo Camacho Internacional

1. ¿Tiene Costa Rica el soporte legal para implementar precios de transferencia?
2. ¿Tiene Costa Rica el soporte administrativo suficiente para implementar precios de transferencia?
3. ¿Cómo un mayor intercambio de información genera un mayor control para la administración tributaria?
4. Con base en su experiencia, ¿Por medio de precios de transferencia se puede generar un aumento en la transparencia fiscal?
5. Eliminación de barreras de entrada comerciales, prácticas comerciales ilícitas y temas de competencia legal. ¿Con precios de transferencia estos temas se pueden regularizar?
6. ¿Con precios de transferencia puede aumentar la recaudación fiscal?
7. ¿Hay una relación entre precios de transferencia y evasión fiscal?
8. Tres ventajas y tres desventajas ante una implementación activa de precios de transferencia en Costa Rica.