

Universidad Técnica Nacional

Sede del Pacífico

Contaduría Pública

Licenciatura

Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencias”, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018

Sustentante:

Rosas Baltodano Stacy

6 0442 0847

2019

ACTA DE APROBACIÓN

En la ciudad de Puntarenas, a los 21 días del mes de setiembre del año 2019 al ser las 17:26 Horas, estando presentes en el Campus Juan Rafael Mora Porras de la Sede del Pacífico de la Universidad Técnica Nacional, las siguientes personas:

Profesor Tutor: Grettel Morales Hernández
Profesor Lector Interno: Alonso Bermúdez Muñoz
Profesor Lector Externo: Christian Porras Fernández
Representante del Sector Productivo: José Andrés Campos Jiménez
Presidente del Tribunal Examinador: Tamy Soto González

En su condición de miembros del Tribunal Evaluador, para evaluar la tesis y optar por el grado de **Licenciatura en Contaduría Pública**, de la estudiante **Stacy Rosas Baltodano**, cédula de identidad 604420847

Reunido el Tribunal Evaluador la aspirante procedió a defender su tesis: "Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencias", en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el período 2017-2018".

Concluida la defensa de la tesis, el Tribunal Evaluador consideró que, de conformidad con la normativa en la materia, la estudiante obtuvo una calificación de 100, cumpliendo con las exigencias requeridas para la aprobación de la tesis y le es conferido el grado de **Licenciada en Contaduría Pública**.

No () Si (x) mención honorífica


Grettel Morales Hernández
Profesor Tutor


Christian Porras Fernández
Profesor Lector Externo


Alonso Bermúdez Muñoz
Profesor Lector Interno


José Andrés Campos Jiménez
Representante del Sector Productivo


MBA. Tamy Soto González
Presidente del Tribunal Examinador



Estudiante:

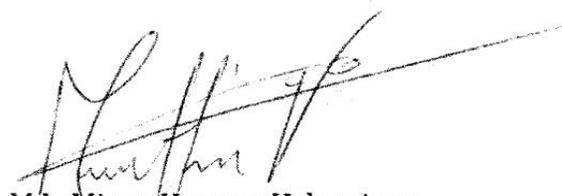


Puntarenas, 27 de agosto, 2019

Carta de Revisión Filológica

Estimados señores

Yo, Minor Herrera Valenciano, cédula de identidad 603570197, en calidad de filólogo colegiado y con carné número 39250, llevé a cabo la revisión de la tesis titulada ***Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencias", en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018***, elaborada por Stacy Rosas Baltodano para optar por el grado y título de **Licenciatura en Contaduría Pública**, en la Universidad Técnica Nacional. **Se han realizado las modificaciones pertinentes en los distintos niveles textuales, a saber, macro y microestructura, intención comunicativa, coherencia y cohesión, puntuación y ortografía.**



M.L. Minor Herrera Valenciano

Carné 39250

Puntarenas, 22 de agosto del 2019

La suscrita Máster Grettel Morales Hernández en calidad de profesora tutora, hace constar que ha leído y revisado el contenido del trabajo final de graduación para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

“Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencias”, en la recaudación nacional del impuesto sobre renta, para el periodo 2017-2018.”

Por lo anterior, autorizo a la postulante Stacy Rosas Baltodano con N° de identificación 6 0442 0847, a presentarlo como requisito de graduación de la Universidad Técnica Nacional.



Máster Grettel Morales Hernández

Profesora Tutora

Puntarenas, 22 de agosto del 2019

El suscrito MDE. Alonso Bermúdez Muñoz en calidad de profesor lector, hace constar que ha leído y revisado el contenido del trabajo final de graduación para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

“Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencias”, en la recaudación nacional del impuesto sobre renta, para el periodo 2017-2018.”

Por lo anterior, autorizo a la postulante Stacy Rosas Baltodano con N° de identificación 6 0442 0847, a presentarlo como requisito de graduación de la Universidad Técnica Nacional.



MDE. Alonso Bermúdez Muñoz

Cédula 6 0191 0141

Profesor Lector

Puntarenas, 22 de agosto del 2019

El suscrito Master Christian Porras Fernández en calidad de profesor lector, hace constar que ha leído y revisado el contenido del trabajo final de graduación para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública, titulado:

"Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-11 "Disposiciones sobre precios de transferencias", en la recaudación nacional del impuesto sobre renta, para el periodo 2017-2018."

Por lo anterior, autorizo a la postulante Stacy Rosas Baltodano con N° de identificación 6 0442 0847, a presentarlo como requisito de graduación de la Universidad Técnica Nacional.



Master Christian Porras Fernández

Cédula 110120227

Profesor Lector

DECLARACIÓN JURADA

Yo, Stacy Rosas Baltodano, cédula 604420847, conocedora de las sanciones legales con que la Ley Penal de la República de Costa Rica castiga el falso testimonio y el Reglamento Disciplinario Estudiantil de la Universidad Técnica Nacional.

DECLARO bajo fe de juramento lo siguiente: Que soy estudiante de la Carrera de Contaduría Pública en el nivel de Licenciatura de la Universidad Técnica Nacional, Sede del Pacífico y como requisito de graduación se debe realizar una investigación aplicada y exponerla, la cual tiene como tema de investigación:

“Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia”, en la recaudación nacional del impuesto sobre renta, para el periodo 2017-2018”.

Por lo que manifiesto que la misma ha sido elaborada siguiendo las disposiciones exigidas por la Universidad Técnica Nacional. Además, declaro que dicha investigación es el resultado de mi esfuerzo e investigación en su totalidad, que en ella no han participado personas ajenas ni de otras organizaciones. ES TODO.

Firmo en la ciudad de Puntarenas a las 17 horas del día 23 del mes de agosto del año 2019.



Dedicatoria

A Dios.

Por haberme permitido llegar hasta este punto, asimismo, por haberme dado salud y sabiduría para completar este proceso en una carrera universitaria, además de su abundante amor y bondad.

A mis padres.

Por haberme apoyado en todo momento, por cada palabra de ánimo, valores y principios enseñados, los cuales han sido de suma importancia durante el proceso de elaboración de este trabajo final de graduación. Por los ejemplos de perseverancia y constancia que los caracteriza y de los cuales he aprendido. Finalmente, por el gran amor incondicional que me han manifestado durante toda la vida.

Agradecimientos

A Dios, en primer lugar, por la salud y sabiduría brindada durante este proceso. A mi familia, por el apoyo incondicional a través de la adversidad, por los buenos principios y consejos, desde el inicio de la carrera hasta su culminación.

De manera especial, a mi tutora de tesis, por haberme guiado, no solo en la elaboración del trabajo, sino durante toda la carrera universitaria, así como los consejos brindados tanto profesionales como personales. Asimismo, a los profesores lectores de mi tesis, los cuales han tomado un papel muy importante, desde la escogencia del tema hasta el desarrollo de este, por el gran apoyo brindado a través de desánimos y alegrías.

A la Universidad Técnica Nacional, por la oportunidad de estudiar en una universidad de prestigio y estatal, además del enriquecimiento en conocimiento.

Tabla de Contenidos

Dedicatoria.....	i
Agradecimientos	ii
Tabla de Contenidos.....	iii
Índice de Figuras	v
Índice de Tablas	vi
1.1 Resumen	vii
Capítulo I.....	10
1.2 Introducción	11
1.3 Área de estudio	14
1.4 Delimitación del tema	15
1.5 Justificación	16
1.6 Estado del arte	17
1.7 Objetivos	21
1.7.1 <i>Objetivo General</i>	21
1.7.2 <i>Objetivos Específicos</i>	21
Capítulo II.....	22
2. Marco Teórico Referencial	23
2.1 Antecedentes	23
2.2 Terminología y aplicabilidad de precios de transferencia	28
2.3 Resoluciones sobre el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia	37
2.4 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	42
2.5 Métodos de precios de transferencia	44
2.6 Controles estipulados por el Ministerio de Hacienda	49
2.7 Principios para la legislación tributaria	51
Capítulo III.....	56
3. Marco Metodológico.....	57
3.1 Enfoque	57
3.2 Tipo de Investigación	58

3.3 Formulación de hipótesis	60
3.4 Definición de variables	61
3.5 Muestra	62
3.6 Técnicas de recopilación de información	63
3.7 Matriz operacional de variables	65
Capítulo IV.....	66
4. Presentación y Análisis de resultados	67
4.1 Presentación de resultados	67
4.2 Análisis de resultados	68
Capítulo V.....	103
5. Conclusiones	104
6. Recomendaciones	108
Bibliografía	110
Anexos.....	115
Anexo N°01	115
Anexo N°02	117
Anexo N°03	122
Anexo N°04	126
Anexo N°05	127
Anexo N°06	128
UNIVERSIDAD TÉCNICA NACIONAL	136

Índice de Figuras

Figura N°1.....	76
Figura N°2.....	82
Figura N3.....	94

Índice de Tablas

Tabla N°1.....	64
Tabla N°2.....	87

1.1 Resumen

El presentar la declaración del impuesto sobre la renta, en relación con los precios de transferencia, es un tema poco conocido, pero de suma importancia, tanto para los contribuyentes como para los estudiantes de carreras afines, por tal razón, se desarrolla la investigación denominada *Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencias, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta”, para el periodo 2017-2018.*

La investigación tiene como propósito evaluar los avances que ha generado el Decreto N°37898-H, durante el periodo 2017-2018, donde se desarrollan las técnicas en uso de la Administración Tributaria, para la recaudación del impuesto sobre la renta.

Se describen las disposiciones que presenta el Decreto N°37898-H, en la recaudación del impuesto sobre la renta bajo precios de transferencia en Costa Rica. Seguidamente, se tiene como objetivo, verificar los avances y el manejo del decreto, por parte de la Administración Tributaria.

Finalmente, se infiere que el decreto ha generado avances importantes para Costa Rica, ya que permite la aprobación del tema ante la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), esto indica que el Estado ha seguido y cumplido las directrices emitidas por la OCDE, en lo que respecta a la legislación de precios de transferencia.

Lista de palabras claves

Decreto

Administración Tributaria

Recaudación Fiscal

El impuesto sobre la renta

Ganancia o Utilidad

Precios

Evasión Fiscal

Tabla N°01

Matriz de Operacionalización de Variables según los Avances generados por el Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencia", en la recaudación Nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018.

MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES				
OBJETIVOS	VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN INSTRUMENTAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL
Determinar las disposiciones sobre precios de transferencias, estipuladas en el Decreto N°37898-H, para la recaudación del impuesto sobre renta, durante el periodo 2017-2018.	Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia"	Resolución o decisión que toma una persona o un organismo con autoridad para ello.	Se mide mediante la búsqueda de información documental.	El estudio de precios de transferencia se genera mediante el análisis de datos del Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia.
	Disposiciones sobre precios de transferencias	Medidas establecidas para el uso y manejo de los precios de transferencias.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Las medidas para el uso y manejo de los precios de transferencia se reflejan mediante la explicación del Decreto N°37898-H, en donde se desarrolla cada uno de los artículos que lo constituyen, de igual manera, se elaboran técnicas de análisis de resultados como infografía, cuadro comparativo y mapa conceptual.
Identificar el control existente para la recaudación nacional de impuesto sobre renta, según los avances que se han generado por el Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia", para el periodo 2017-2018.	Control para la recaudación del impuesto sobre renta	Mecanismos utilizados para mejorar los procedimientos y recaudación.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Los controles aplicados para la recaudación del impuesto sobre renta, como producto del instrumento de recopilación de información, en este caso la entrevista, se refleja mediante un análisis de los resultados en forma de gráficos ilustrativos e infografía. Esto con el fin de exponer los diferentes controles en uso.
Verificar el impacto de los avances generados por el Decreto N°37898-H con relación a los precios de transferencias, en Costa Rica, durante el periodo 2017-2018.	Avances generados por el Decreto N°37898-H	Beneficios y mejoras que ha presentado el Decreto N°37898-H, a la población dirigida.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Los avances que ha generado el Decreto N°37898-H, se evalúan mediante la información producto de la investigación de campo, donde se aplica la modalidad de procesamiento de información denominada comunicación personal, esquemas, e infografía. Esto con el fin de expresar recomendaciones y conclusiones sobre el tema en general.

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo I

1.2 Introducción

La República de Costa Rica se encuentra ubicada en Centroamérica y posee más de 4.5 millones de habitantes. Además, cuenta con una geografía accidentada, que incluye bosques tropicales y costas en el Caribe y el Pacífico. Costa Rica presenta una economía pequeña pero abierta, en la que se realiza la exportación de más de 4500 productos.

La economía del país depende completamente del tributo que brinda la sociedad que la conforma, es por ello que la economía se ve afectada, pues la recaudación de los impuestos en Costa Rica, no se realiza de manera eficiente, provocando así la evasión o elusión fiscal.

Se realiza un estudio de la recaudación de tributos en Costa Rica, delimitándolo completamente a los mecanismos utilizados para la recaudación del impuesto sobre la renta bajo la legislación del país, en función a los precios de transferencia. El Decreto que hace referencia a dicho tema es el N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”.

La presente investigación se define como explicativa, debido a la evaluación que se realiza de los avances generados por el Decreto N°37898-H, de igual manera, es una investigación explorativa y descriptiva, por ser una temática poco estudiada en el país.

Los precios de transferencia son utilizados por las compañías que desarrollan operaciones con empresas vinculadas y ubicadas fuera del territorio costarricense, por lo que se procede al pago de impuestos sobre las utilidades que estas generan. No obstante, esta metodología genera la evasión o elusión fiscal por parte de los contribuyentes, al no darse un control sobre la recaudación.

Se procede a la investigación de los controles y mecanismos utilizados por la Administración Tributaria en materia del impuesto sobre la renta para las empresas que manejan los precios de transferencia, esto según lo establecido por el Decreto N°37898-H.

La Dirección General de Tributación establece un procedimiento de fiscalización para los contribuyentes relacionados a precios de transferencia, el proceso consiste en la aplicación de una auditoría tributaria, solicitando el estudio realizado por el obligado tributario, seguidamente se realiza una comparación con la investigación elaborada por el auditor. El estudio se compara con el fin de verificar si existe elusión fiscal. Si fuese el caso, se realiza el ajuste y el obligado tributario deberá pagar la diferencia del impuesto sobre la renta, bajo los mecanismos de precios de transferencia.

La Administración Tributaria encuentra una solución ante la problemática y consiste en la presentación de la declaración informativa; sin embargo, actualmente no existe la obligatoriedad de presentar la declaración, esto por falta de presupuesto por parte del fisco.

El Decreto N°37898-H ha generado avances para el país, donde ha sido aprobado por parte de la OCDE en materia de precios de transferencia; no obstante, en la actualidad, el decreto pasó a ser la Ley N°9635, mediante un reglamento.

Las disposiciones establecidas por el decreto se encuentran en la misma condición que en la nueva ley. Esto indica que no se ha generado una modificación. Costa Rica ha avanzado como país en el tema de precios de transferencia, ha realizado convenios para evitar la doble imposición, así como convenios de información con países como México.

Finalmente, se infiere que, mediante el estudio del decreto, los avances generados y el conocimiento de los controles establecidos por la Administración Tributaria para mejorar

la recaudación del impuesto sobre la renta en el país (debido a que es la principal fuente de ingresos para el Estado), se generaría una mejor condición fiscal y de vida para la sociedad y el país en general.

1.3 Área de estudio

La investigación se enfoca en diversos contextos de estudio, una de las áreas es a nivel político, debido a la legislación que compete el estudio realizado mediante el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencias”, asimismo, se establece un enfoque social, esto por causa del estudio que se realiza acerca del impuesto sobre la renta, el cual es declarado por las empresas que operan en conjunto con entidades fuera del territorio nacional, según lo indicado por el Decreto N°37898-H, que hace referencia a las disposiciones de precios de transferencias.

Por último, se establece un enfoque económico, debido a la recaudación del impuesto sobre la renta, así como los controles que presenta la Administración Tributaria, con el fin de evaluar los avances generados por dicho decreto en materia económica.

1.4 Delimitación del tema

El tema se delimita según el espacio y el tiempo necesario para la elaboración de la investigación, mediante el estudio del Decreto N°37898-H y el área que compete para la recaudación del impuesto sobre la renta en las empresas que emiten sus declaraciones sobre precios de transferencias. De esta manera, se desarrolla la investigación en los periodos 2017-2018.

1.5 Justificación

La Administración Tributaria es el ente encargado de recaudar los tributos declarados y presentados por los contribuyentes en la sociedad costarricense, la cual se preocupa por el manejo y control eficiente para la recaudación de los diferentes tributos, del mismo modo, para la Administración Tributaria son preocupantes las pérdidas que se generan en la recaudación, por la expatriación de beneficios del territorio nacional.

La importancia que representa los ingresos por recaudación de impuestos para la economía del país es muy considerable, por lo que se emitió un Código de Normas y Políticas Tributarias, con el fin de regular este tipo de ingreso nacional. En especial, se publica en el año 2013 el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencias”, que estipula una serie de normas y artículos sobre la contribución de las empresas que operan en el ámbito nacional y se encuentran vinculadas con otras en el extranjero, con el fin de percibir el impuesto sobre las utilidades de manera efectiva.

No obstante, las entidades o contribuyentes independientes, al momento de cumplir con sus obligaciones formales y materiales, poseen un alto nivel de desconocimiento, según los ajustes por precios de transferencias utilizados, por lo que realizan sus declaraciones siguiendo un concepto erróneo acerca de los precios de transferencias y su utilidad.

La finalidad es brindar una fuente de información importante sobre la utilización de los precios de transferencias en las declaraciones sobre la renta, para las empresas que realizan operaciones vinculadas con empresas que se encuentran fuera del territorio nacional. Por consiguiente, es de suma importancia emplear un estudio de los avances generados por el decreto.

1.6 Estado del arte

Los países en desarrollo presentan bases de datos en relación con materia tributaria, por lo que se crean convenios entre países, esto con el fin de evitar la doble imposición, según el sistema de renta territorial. Un primer trabajo corresponde a (Díaz, 2014), el cual indica lo siguiente:

La doble imposición internacional es aquella situación en la que se encuentra el sujeto pasivo, en donde hay un mismo presupuesto de hecho de un tributo, que da lugar a obligaciones tributarias por el mismo periodo impositivo y por el mismo tributo en varios Estados. (p.9).

Esto corresponde a información relacionada a la investigación en curso, hace referencia a los CDI (Convenios para evitar la Doble Imposición), gracias a la información que recibe la Administración Tributaria del país a nivel internacional.

Se relaciona el tema de la doble imposición, que se puede efectuar al utilizar los ajustes por precios de transferencias, en las empresas que desarrollan actividades con otras entidades vinculadas, ubicadas en el exterior.

El comportamiento de los corporativos multinacionales en el mercado mundial creció de una manera importante en las últimas dos décadas. Esto obligó a las administraciones fiscales a incorporar reglas administrativas, que los países deben aplicar para gravar a las empresas multinacionales, ya que no pueden tratarse en forma aislada, sino que deben ser vistas en el contexto internacional, principalmente

cuando las operaciones del corporativo tienen una importante interacción. (Mancilla, 2010, p. 475).

En Costa Rica, la Asamblea Legislativa emite, en el 2013, el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, con el fin de controlar y gravar a las empresas multinacionales, ya que dichas empresas no pueden ser tratadas de forma aislada.

La utilización de estas nuevas tecnologías en la realización de actividades económicas puede provocar que las rentas no queden sujetas a imposición en el país en el que reside el consumidor final por aplicación de su propia normativa e, incluso en los casos más extremos, no tributar en ninguna jurisdicción (lo que se conoce como doble no imposición). (Tejada, 2014, p.65).

La evolución tecnológica se define como uno de los principales factores influyentes en la elusión y evasión fiscal. La OCDE indica a los países la emisión de legislación competente a precios de transferencia, con el fin de erradicar dicha problemática.

Por otro lado, Araya (2011) infiere que:

En términos generales, como lo señalan Rodríguez y Angulo (2006), el sistema tributario costarricense presenta problemas en cuanto a calidad y equidad. En primer lugar, la permanencia de una estructura compleja, caracterizada por impuestos con tarifas múltiples (renta), bases reducidas (ventas) y tributos ineficientes, cuya administración tiene efectos deficitarios. (p.38).

Lo anterior hace referencia al sistema tributario y su estructura, lo cual tiene relación con la presente investigación sobre los avances sugestionados por el Decreto N°37898-H,

con la recaudación del impuesto sobre la renta para las empresas que desarrollan operaciones en países exteriores, donde se requiere la utilización de precios de transferencias para declarar su renta. Asimismo, se desarrolla parte de la historia sobre precios de transferencia, según Rees (2017, párr. 5) “se puede afirmar que la antesala de los precios de transferencia se encuentra sustentada en algo que todos conocemos desde hace varios años llamada como ‘globalización’ y que dichos precios de transferencia son producto de dicha globalización.”

La modalidad de precios de transferencia en materia tributaria se genera gracias a la globalización, por tal razón, es necesario reconocer el desarrollo de los avances dados por el Decreto N°37898-H.

El Artículo 1 del Decreto 37898-H, de la Legislación de Precios de Transferencia de Costa Rica, define al principio de independencia efectiva o *Arm's Length*, el cual obliga a todos los contribuyentes que celebran operaciones con partes vinculadas, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, deducciones y costos, considerando montos y precios de las contraprestaciones, que se pactarían entre independientes en operaciones comparables. (Grupo Consultor EFE, s.f, Documentación comprobatoria [estudio] en Costa Rica, párr.01).

Es de suma importancia emplear criterios internacionales en relación con el tópico de precios de transferencia, para esto, se desarrolla un estudio realizado por un grupo de consultoría mexicano, el cual emitió los resultados de una investigación sobre la administración que se le brinda al Decreto N°37898-H, en Costa Rica.

El Decreto N°37898-H se aplica mediante el cálculo de precios de transferencia (PT), en una compañía que cumpla con lo requerido para hacer uso de la metodología, además, se establece el papel que presenta dicho tópico en las empresas.

El papel que juegan los PT, en relación con la presencia de las empresas en varios países, es justamente ayudar a distribuir los resultados entre los centros de roles y responsabilidades que participan de una determinada operación, normalmente en cabeza de la casa matriz, subsidiarias, sucursales, establecimientos permanentes u otros vehículos legales. (Fraschini y Rybnik, 2008, p. 37).

El cálculo de los precios de transferencia es fundamental en una empresa que presenta partes vinculadas, de manera extraterritorial. Asimismo, se extraen diferentes términos que conforman las actividades de dichas compañías.

Unido a lo anterior, al efectuar el cálculo de precios de transferencia se debe presentar un estudio de este. El estudio se presenta ante el fisco, por lo que se considera como un hecho obligatorio del contribuyente.

Según Álvarez (2007, p.17), “para realizar los estudios de precios de transferencia se necesita evaluar la documentación e información financiera y descriptiva de las operaciones que las empresas realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero.” Lo cual quiere decir que, para determinar el estudio de precios de transferencia en una empresa, se debe considerar una serie de aspectos importantes, como el método que se emplea para el cálculo de los precios, la información de la actividad de la compañía, así como su información financiera.

1.7 Objetivos

1.7.1 Objetivo General

Evaluar los avances generados por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018.

1.7.2 Objetivos Específicos

- Determinar las disposiciones sobre precios de transferencias, estipuladas en el Decreto N°37898-H, para la recaudación del impuesto sobre la renta, durante el periodo 2017-2018.
- Identificar el control existente para la recaudación nacional de impuesto sobre la renta, según los avances que se han generado por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, para el periodo 2017-2018.
- Verificar el impacto de los avances generados por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018.

Capítulo II

2. Marco Teórico Referencial

2.1 Antecedentes

2.1.1 Proceso histórico sobre la legislación de precios de transferencia

Las empresas vinculadas, que desarrollan actividades en común, manejan el tema de precios de transferencia desde el inicio de la Primera Guerra Mundial hasta la actualidad, empleando mejoras para la recaudación eficiente en relación con la jurisdicción del país. Gran Bretaña fue el primer país en ocuparse del tema, en el año 1915; Estados Unidos se registra como el segundo, durante el periodo 1917.

La jurisdicción hace referencia a la autoridad que posee la potestad de aplicar leyes o reglamentos, en un determinado territorio, donde ejerce el control para su aplicabilidad en la legislación. En Costa Rica, la Asamblea Legislativa es la encargada de aprobar leyes o legislaciones en vigencia.

El tópico ‘precios de transferencia’ se fortalece luego de la Segunda Guerra Mundial, donde los países de mayor desarrollo realizan un manejo y control de su legislación y prácticas administrativas en el área de precios de transferencia, posteriormente, se constituye algunos entes encargados como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Comité de Asuntos Fiscales (CAF).

Se distingue al Comité de Asuntos Fiscales (CAF), como la principal organización encargada de promover y controlar el sistema fiscal internacional desde el año 1956. Actualmente, el CAF se encuentra al frente de un gran reto, ya que se ha propuesto modificar y renovar su sistema para el siglo XXI, en especial, lo congruente a las empresas transnacionales.

En 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) emitió los primeros lineamientos denominados *Transfer Pricing Guidelines*, basados en la normativa y experiencia de los EEUU. Los mismos, actualizados constantemente hasta la actualidad, constituyen una guía para que los países asociados establezcan legislaciones armónicas en precios de transferencia, así como para que las empresas multinacionales puedan evitar los riesgos de sufrir ajustes impositivos por fiscos de diferentes Estados. (Foscale, Rossello y Massud, 2013, p.3).

La OCDE ostenta una evolución sobre el manejo de los precios de transferencia, mejorando conforme a las directrices que estipula. En 1979, la organización decide crear principios de manejo de los precios de transferencia, esto con el fin de mejorar la recaudación tributaria en los países que lo conforman y evitar la doble imposición en las empresas con partes vinculadas.

Existen empresas que desarrollan actividades con una dependencia relacionada a otra compañía, es ahí donde se aplica el término empresas vinculadas, es decir, que se encuentran conexas con otra o dependen directamente.

En relación con el tema en estudio, para considerar partes vinculadas se amplía el artículo N°4 del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, en donde se hace referencia específicamente a la clasificación de partes vinculadas.

Para el año 1984, se publica un informe sobre la aplicación de las directrices en el sector bancario. En 1992, ya se estaba emitiendo una norma sobre el intercambio de información en diferentes jurisdicciones. En 1995, la organización decide pronunciar lineamientos que deben regular los precios de transferencia, estableciendo el principio de libre competencia, el cual se refleja en el Decreto N°37898-H, específicamente artículo N°1.

En la actualidad, el 70% del comercio mundial está relacionado, por ende las empresas multinacionales deben saber operar en el extranjero y así emprender las particularidades del sistema fiscal que afectarían a las transacciones o bien tener los beneficios económicos en los cuales pueden tener un incremento en el valor de la inversión de los accionistas. (Escorcía *et al*, 2011, p.23).

Es de suma importancia para las empresas con partes vinculadas conocer el manejo y los factores que afectan las utilidades, en este caso, el cálculo de precios de transferencia es fundamental para la declaración correcta del impuesto sobre la renta.

Las inversiones de los accionistas se obtienen mediante las utilidades que genera la entidad, por ende, es elemental tener el conocimiento necesario sobre la conducción de las actividades extraterritoriales que presenta una compañía.

Se define extraterritorial como lo exento a efectos de jurisdicción de la aplicación de la ley del país en el que está localizado, es decir, las actividades extraterritoriales, son las que

se efectúan fuera del país en donde la empresa está sujeta a la jurisdicción, por lo que se debe emplear otro tratamiento fiscal de esas actividades.

2.1.2 Historia de la evolución sobre precios de transferencia

En materia de precios de transferencia se da un proceso histórico de legislación en los diferentes países. La primera regulación es estipulada en el año 1915, en la Gran Bretaña, seguidamente se incorpora Estados Unidos, durante el año 1917. Argentina toma el control y regulación del tema en 1931, estableciéndose como la primera regulación sobre precios de transferencia en Latinoamérica.

Luego de Argentina, se toma un mayor tiempo para que los diferentes países latinoamericanos tomen función sobre el método tributario, como México durante el año 1995; Brasil, en 1996; Colombia, en 2002, entre otros.

Costa Rica establece una legislación para la administración de precios de transferencia hasta en el año 2013, mediante el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, posteriormente, se dan diferentes resoluciones con el fin de mejorar cada uno de los artículos establecidos.

Se entiende por resoluciones a las modificaciones que se les otorgan a códigos, en este caso, al Decreto 37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”. Se presentan resoluciones en diferentes años, esto con el objetivo de mejorar la recaudación del impuesto sobre la renta, mediante la adecuada conducción y uso de los precios de transferencia.

El Ministerio de Hacienda es el ente encargado de recaudar y administrar eficientemente los diferentes impuestos establecidos por ley, por ende, es fundamental desarrollar una breve reseña histórica sobre el Ministerio de Hacienda.

El 14 de octubre de 1825, se constituye la Tesorería General de Hacienda del Estado, así se denominaba la entidad encargada de recaudar, administrar y distribuir los impuestos en Costa Rica. El 25 de octubre del mismo año, su nombre es modificado por Dirección General de Hacienda, según lo establecido por la Asamblea Constitucional del Estado Libre de Costa Rica.

La Asamblea Nacional Constituyente es el órgano encargado de establecer la Constitución Política de Costa Rica, presenta la potestad de modificar y crear una estructura organizacional para el país y estableció la Dirección General de Hacienda el 25 de octubre de 1825.

Los datos históricos indican que, en 1948, los objetivos y funciones son modificados, por ende, se genera un cambio en el nombre nuevamente por Ministerio de Economía y Hacienda.

Continuamente, en 1966, la Dirección General de Estadísticas y Censos y la Dirección General de Integración Económica dejan de formar parte de la Cartera de Economía y Hacienda, por lo que, se denomina a la entidad como Ministerio de Hacienda, nombre por el que es reconocida actualmente.

2.2 Terminología y aplicabilidad de precios de transferencia

2.2.1 Decreto

El decreto es una resolución de carácter legislativo expedida ya sea por el titular del órgano ejecutivo, en uso de sus facultades legislativas, o bien por el órgano legislativo realizando, propiamente, su actividad legislativa. Tiene como características la concreción, la particularidad e, incluso, la personificación. (Berlín *et al*, 1998, p.236).

En setiembre del año 2013, el gobierno publica el Decreto N°37898-H con el que se instauran los lineamientos y regulaciones de la aplicación de precios de transferencia, dirigido a los contribuyentes, que forman parte de este segmento tributario.

2.2.2 Reglamento

El término reglamento se define como la “colección ordenada de reglas o preceptos, que por autoridad competente se da para la ejecución de una ley o para el régimen de una corporación, una dependencia o un servicio.” (Berlín *et al*, 1998, p. 595).

Los reglamentos son establecidos por el máximo poder en un país. Estos deben ser de cumplimiento obligatorio para un segmento determinado. Se encuentran de manera macro y micro, es decir, se reflejan reglamentos que regulan el comportamiento de una sociedad, así como reglamentos internos o de empresas, que normalizan la conducta de los colaboradores de una compañía.

2.2.3 Directrices

Se interpreta una ‘directriz’ como un grupo de leyes o normas que se establecen con el fin de generar un ordenamiento en una situación dada. Las directrices se dan tanto en una empresa a manera interna, mediante el mandato de la máxima autoridad como en el país, es decir, a nivel nacional.

2.2.4 Precio de transferencia

Rees (2017) indica que el precio de transferencia “es el valor o precio, que se asigne a los bienes, servicios, inversiones y/o tecnología que son negociados entre empresas relacionadas mediante alguna vinculación y que implique algún tipo de poder de decisión” (párr. 1).

Se entiende por precio de transferencia el valor que se le otorga a un bien o servicio, que ha sido manipulado por empresas, que presentan un vínculo en países diferentes. Estas declaraciones son presentadas, según lo estipulado por el Decreto N°37898-H, con la finalidad de dotar un impuesto real sobre la renta, es decir, sobre las utilidades generadas por la compañía en el territorio costarricense, según sus operaciones.

2.2.5 Precio

El precio es la expresión del valor de cambio de una mercancía, expresado en unidades monetarias. El precio está en función de la oferta y la demanda: aumenta en correlación con el aumento de la demanda y la disminución de la oferta y viceversa. Asimismo, depende de factores monetarios, en virtud de su poder adquisitivo. Así,

un aumento del doble de la cantidad de dinero, manteniéndose constantes el resto de variables, provoca la duplicación de todos los precios. (Diccionario de la Lengua Española, 2016, párr. 13).

Se entiende por precio, la denominación monetaria que se le otorga a un producto o a un servicio en el mercado. En la presente investigación el término es manejado con el fin de determinar el cálculo del precio de transferencia.

2.2.6 Transferencia

Trasladar una cantidad específica de efectivo de un lugar a otro, de una cuenta a otra, de un país a otro, por lo que se relaciona con la investigación presente. El precio de un producto se transfiere de un país a otro, a causa de las actividades operativas de una compañía.

Se transfieren los montos que se le destina a un bien o servicio para la ejecución de una actividad comercial, se maneja de manera extraterritorial, al transferirse de un país a otro.

2.2.7 Disposiciones

Lo que indica Berlín *et al* (1998, p.272) sobre el término ‘disposición’, es que se define como cualquier ley o conjunto de leyes, tomando en cuenta los códigos y diversas normas equivalentes en autoridad y vigencia, como lo son los reglamentos y decretos.

En relación con el Decreto establecido para el ordenamiento del uso de los precios de transferencia en empresas vinculadas, este se encuentra bajo un marco de disposiciones

emitidas con el objetivo de estandarizar la administración de los precios de transferencia en el país.

2.2.8 Artículo

Las disposiciones que establece el Decreto, en este caso, se denominan también como ‘artículos’, normalmente enumerados consecutivamente. Estos conforman un decreto, ley o reglamento.

Los artículos se encuentran en códigos, leyes o decretos establecidos por el poder público, en ellos se hace referencia a una obligación o se aporta una definición sobre un determinado tema, en este caso, se encuentran explícitos en el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”.

2.2.9 Administración Tributaria

La Administración Tributaria es el ente encargado de organizar, dirigir y controlar los recursos o tributos captados en un país. Este debe realizar evaluaciones e inspecciones a contribuyentes en el país y forma parte del Ministerio de Hacienda.

2.2.10 Recaudación Fiscal

La recaudación fiscal “mide la cantidad total de dinero que se consigue con los impuestos y será la parte fundamental con la que deberá financiarse los servicios públicos que presta el estado.” (Buján, 2018, párr. 1).

Para que un país mantenga un equilibrio económico en sus finanzas, debe establecer un sistema de recaudación de impuestos a nivel nacional, por tal razón, es fundamental que la sociedad conozca el término recaudación.

La recaudación consiste en la función de retención de efectivo por una institución, en el caso de Costa Rica, el Ministerio de Hacienda es la institución encargada de la retención de dicho efectivo, el cual debe ser aportado por la sociedad contribuyente.

2.2.11 El impuesto sobre la renta

Se entiende como un tributo que se genera bajo la utilidad de una empresa, se establece un porcentaje impositivo sobre las ventas de bienes o servicios, luego se calcula la utilidad neta y disminuyen los gastos y costos de las ventas o ingresos, donde se aplicará el porcentaje establecido anteriormente.

Este impuesto es recaudado por el fisco, con el fin de enfrentar la deuda pública externa e interna del país, así como el gasto público. Además, es aportado por los contribuyentes definidos por el Código de Normas y Procedimiento Tributarios.

2.2.12 Contribuyente

La persona física o jurídica, que cumple con los deberes fiscales y procede al pago como contribución al Estado, se define como contribuyente. En Costa Rica, el contribuyente debe cumplir con lo establecido por el Ministerio de Hacienda, con el fin de solventar los tributos según corresponda.

Se estudia el comportamiento de los contribuyentes que presentan partes vinculadas con otros participantes extraterritoriales, asimismo, el manejo de los precios de transferencia y su deber de cumplimiento con la contribución al Estado.

2.2.13 Elusión fiscal

Según Ochoa (2013, p. 3) la elusión fiscal se define como “(...) conducta que se realiza con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas, realizadas por los sujetos pasivos.” La elusión fiscal se produce debido a la existencia de portillos legales en la reglamentación del país, en donde el contribuyente encuentra la metodología para declarar cantidades inferiores a lo real según sus utilidades, es ahí donde se da la elusión.

En la actualidad, algunas empresas que podría describirse como ‘grandes contribuyentes’ manejan el término de ‘cero ganancias’, pues presentan una declaración de renta, en la que sus ingresos son iguales a sus gastos, por lo que no se generan utilidades, en dicho escenario se refleja la elusión fiscal, pues el contribuyente no evade completamente, sino que cumple con la presentación, pero presentando datos alterados.

2.2.14 Evasión fiscal

De igual manera, Ochoa (2013, p. 4) menciona que la evasión fiscal se da “(...) cuando el sujeto, siendo contribuyente de algún impuesto determinado y habiendo efectuado operaciones que implican la causación y pago de dicho impuesto, se abstiene de cumplir.” Unido a lo anterior, la evasión fiscal es una acción utilizada por el contribuyente con el fin

de no incurrir a un gasto más por la explotación de alguna actividad comercial; a diferencia de la elusión, el contribuyente no cumple totalmente su obligación ante el Estado.

Por lo general, los contribuyentes que evaden impuestos, no se encuentran inscritos ante la Administración Tributaria, se dice que están laborando de manera ilegal en el país.

Existen penalidades o sanciones por este tipo de hechos, establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en donde el Ministerio de Hacienda tiene la potestad de cerrar o clausurar la empresa o negocio que se encuentra bajo dicha situación.

2.2.15 Tributar

Se considera como un hecho u obligación por parte de los contribuyentes, el tributar ante la Administración Tributaria, la obligación se establece mediante lo que se conoce como hecho generador, es decir, cuando se efectúa el acto del impuesto, mediante una venta.

Es de suma importancia proceder al hecho de tributar, si se explota una determinada actividad comercial y así disminuir la elusión y evasión fiscal en Costa Rica.

2.2.16 Impuesto

“Un impuesto es un tributo que se paga al estado para soportar los gastos públicos. Estos pagos obligatorios son exigidos tanto a personas físicas, como a personas jurídicas.” (debitoor, s.f, párr. 2).

El impuesto es manejado por el Estado con el fin de crear mejoras y hacerle frente a las deudas que dicho país presenta, se define también, como una obligación que ostentan diferentes contribuyentes en un país, debido al aprovechamiento de una actividad comercial.

2.2.17 Declaraciones

Se considera una declaración a nivel tributario como la presentación de datos sobre las utilidades o ventas generadas por el contribuyente, según sea el caso, debido a que existen diferentes declaraciones y cada una corresponde a un número, por ejemplo, D-140 es la que se utiliza para inscribir a un contribuyente ante el sistema del Ministerio de Hacienda; D-101, formulario para la presentación del impuesto sobre la renta y D-104, en el que se presenta o declara el impuesto general sobre la venta.

2.2.18 Compañía

Es una estructura organizativa, la cual está conformada por el talento humano, recursos monetarios, regulados por políticas de control, con el único fin de generar rentabilidad a los miembros interesados.

También es denominada como empresa, existen de diferentes tipos, empresa pública o privada, en donde el capital varía según su clasificación, sea este capital público o privado, asimismo, existen grandes, medianas y pequeñas empresas. Estas compañías laboran bajo una serie de ordenamientos públicos, en donde intervienen los derechos del trabajador y las obligaciones tributarias que se genera al lucrar mediante una actividad comercial.

2.2.19 Ventas

Es el acto que se efectúa cuando existe un intercambio entre un bien o servicio y la remuneración por este. La partida 'ventas' es una de las de mayor relevancia para una compañía, ya que es donde se establecen metas y objetivos para incrementar y manejar eficientemente dicho rubro.

2.2.20 Producto

Se interpreta como bien o servicio que brinda una empresa, con el fin de ejecutar una venta y realizar un intercambio de bien por efectivo, en ocasiones se maneja como el inventario de la compañía, disponible para la venta.

El producto puede ser un bien tangible o un servicio que se le brinda al cliente, esto para obtener rentabilidad en el negocio o comercio.

2.2.21 Gastos operativos

Son los gastos en los que incurre una compañía cuando ejecuta operaciones con el fin de generar productos terminados a la venta, se encuentran los salarios a los operadores o colaboradores que forman parte del proceso operativo, servicios públicos que intervienen en la operación, entre otros.

2.2.22 Ganancia o Utilidad

Una compañía ejerce actividades comerciales con el único objetivo de generar ganancias o utilidades y, de esta manera, poner en práctica el principio de ‘negocio en marcha’ y, así, generar empleo.

2.3 Resoluciones sobre el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia

Luego de la emisión del Decreto N°37898-H, en el año 2013, se segregan diferentes resoluciones durante los siguientes años, con lo que se estima una mejoría en el decreto:

- DGT-R-44-2016

Se desarrolla la resolución DGT-R-44-2016, en la cual se establece un dato de relevancia, indicando la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia, esta información debe ser otorgada a la Administración Tributaria en el momento en que esta lo solicite.

De igual manera, hace énfasis al plazo en que se debe presentar la declaración informativa ante el fisco. El plazo de vencimiento será el último día hábil del mes de junio de cada periodo fiscal.

La declaración informativa, deberá contener documentación sobre las operaciones realizadas durante el periodo en evaluación, con el fin de determinar las utilidades correspondientes a este. Según lo que indica la resolución, la declaración informativa podrá ser emitida vía web, pero siempre considerando el plazo establecido.

La compañía deberá cumplir con la obligación contraída, de lo contrario, esta será sancionada por el incumplimiento de la presentación de la declaración informativa. Para la sanción, se tomará como base lo estipulado por el artículo N°83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicará una sanción equivalente a una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento (2%) de la cifra de ingresos brutos del sujeto infractor, en el período del impuesto sobre las utilidades, anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de diez salarios base y un máximo de cien salarios base. De constatarse errores en la información suministrada, la sanción será de un uno por ciento (1%) del salario base por cada registro incorrecto, entendido como registro la información de trascendencia tributaria sobre una persona física o jurídica u otras entidades sin personalidad jurídica. (Asamblea Legislativa, 1971, Infracciones Administrativas, párr. 66).

La sanción sobre el incumplimiento de presentar la declaración informativa es equivalente a dos puntos porcentuales sobre los ingresos brutos del contribuyente infractor. Por otro lado es relevante desarrollar la estructura (emitida por la Dirección General de Tributación, 2016), que posee una Declaración Informativa de Precios de Transferencia. (Ver Anexo N°01)

- DGT-R-28-2017

No obstante, al crearse la resolución N°DGT-R-28-2017, la declaración informativa pasa a una menor relevancia, pues la resolución indica la suspensión de presentar la declaración informativa, de cómo las empresas vinculadas establecen los precios de las mercancías a causa de una mejora en la estructura de la declaración.

La modificación se emplea en el artículo N°4, sobre la presentación por medios electrónicos. En la resolución DGT-R-44-2016 se enfatiza que la Administración Tributaria

comunica con tres meses de anticipación la fecha y el medio de presentar la declaración informativa por parte de los contribuyentes.

Artículo 4°. -Presentación por medios electrónicos. La Administración Tributaria comunicará, con al menos tres meses de anticipación, la fecha y el medio por el cual solicitará la presentación de la primera o primeras declaraciones informativas de precios de transferencia, mediante una publicación en la WEB del Ministerio de Hacienda y en un medio de comunicación escrito con circulación nacional. Se otorgará ese plazo de tres meses con el fin de que los obligados tributarios realicen los ajustes en sus sistemas informáticos para realizar la transmisión electrónica de datos. También informará, con ese mismo plazo de antelación, los medios tecnológicos para ese fin, que pondrá a disposición de aquellos contribuyentes que no puedan acceder a Internet. (Dirección General de Tributación Directa, 2017, Modificación de la Resolución DGT-R-44-2016, párr. 2).

Al emitirse información errónea por parte de los contribuyentes, la Administración Tributaria otorga un plazo de tres meses, esto con el fin de que se realicen las modificaciones en la información presentada.

Se suspende el plazo de presentación de datos y el medio en el que se presenta, es decir, lo estipulado por la resolución DGT-R-44-2016 finaliza al emitirse la presente resolución.

Actualmente, la legislación no establece una fecha para la presentación de la declaración informativa, debido a la contradicción que se genera en las diferentes resoluciones del año 2016 al 2017. Por lo que las empresas deberán realizar un estudio anual

sobre precios de transferencia y documentación competente; sin embargo, estas no están en la obligación de presentar dicha declaración, solo si la Administración Tributaria así lo indique.

- DGT-R-001-2018

La resolución N° DGT-R-001-2018 es la más reciente en materia sobre precios de transferencia, generada el día once del mes de enero del año 2018, cuyo dato de mayor relevancia es la obligación de presentar el reporte país por país, orientado a las casas matrices que laboran en el territorio costarricense, pero que sus ingresos son mayores a 750 millones de euros.

Los contribuyentes deberán declarar máximo el día 31 de diciembre de 2018, según lo operado en el periodo 2017. De la misma manera, se establece una serie de documentos que se deberán presentar en el reporte país por país.

Esta obligación le es competente a la empresa denominada casa matriz, que presente domicilio fiscal en Costa Rica, deberá conservar la información suficiente sobre el reporte país por país. Toda empresa en calidad de casa matriz en el país, deberá informar a la Administración Tributaria su condición como entidad dominante.

Todo movimiento que emplee la empresa dominante con residencia fiscal en Costa Rica deberá ser notificado por esta ante la Administración Tributaria, esto con el fin de establecer un seguimiento y control para dicha entidad.

La DGTD (2018) establece, en el artículo 4 de la resolución actual, la estructura y formulación del reporte país por país, emitido por la entidad dominante o superior de un grupo de empresas multinacionales, dichas características se manifestarán de manera textual.

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

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

(ii) Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal. Jurisdicción fiscal, entidad integrante residente en la jurisdicción fiscal de residencia, Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta a la jurisdicción fiscal de residencia, además indicarse la naturaleza de su actividad o sus actividades principales según la tabla N° 2 del anexo de esta resolución.

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

El reporte país por país deberá declararse con base a las plantillas indicadas en el Anexo de esta resolución, aplicando las definiciones e instrucciones señaladas para cada una de dichas plantillas. (párr. 25).

Finalmente, se establecen dos áreas fundamentales en la presente resolución, sobre la forma y plazo de la presentación del reporte, y la sanción correspondiente al no cumplir con la obligación como contribuyente.

Según lo establece la normativa el reporte debe ser emitido mediante un archivo XML, cumpliendo con la estructura estandarizada pro la OCDE, el archivo se cargará al portal electrónico de la Administración Tributaria Virtual, publicándose la fecha de emisión y el cumplimiento por parte de los contribuyentes.

2.4 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es la encargada de suministrar una guía que refleje los procedimientos apropiados para realizar un estudio de precios de transferencia, la guía es utilizada en las empresas con partes vinculadas y presentada ante la administración tributaria, si esta lo solicita.

La Dirección General de Tributación emplea sus funciones bajo las directrices de precios de transferencia de la OCDE, es utilizada como una referencia técnica especializada, sin embargo Costa Rica, actualmente, no forma parte de la OCDE.

La OCDE se creó en 1960, cuando Estados Unidos, Canadá y 18 países europeos (entre ellos España) se unieron con el objetivo de crear una organización que

promoviera el desarrollo económico. La organización ha ido creciendo hasta incorporar un total de 35 miembros hoy en día. La OCDE está trabajando para sumar países emergentes de América Latina, Asia y África. Argentina pasaría a engrosar la lista de países latinoamericanos miembros, que por ahora solo cuenta con dos representantes: México y Chile. (BBVA, 2018, ¿Qué es la OCDE?: nacimiento y países miembro, párr. 1).

La cita anterior, hace referencia al avance que ha generado la OCDE como representante de un foro internacional conformado por 35 países, cabe destacar, que Costa Rica no se encuentra dentro de la organización; sin embargo, tal como se mencionó anteriormente, la Dirección General de Tributación trabaja bajo las Directrices dadas por la OCDE.

La OCDE posee una serie de valores relevantes en sus funciones, esto debido a la labor mundial que debe realizar. La organización debe presentar objetividad en las decisiones, análisis y recomendaciones que emite, basándose siempre en la evidencia.

La audacia es otro valor representativo de la organización, esto por causa del cuestionamiento que se emplea sobre las ideas preconcebidas. La ética profesional posee gran relevancia, porque genera el valor de la confianza, integridad y transparencia sobre las actividades que se desarrollan.

En el periodo 2015, Costa Rica inicia un proceso de participación y planificación, con el objetivo de incorporarse a la OCDE, el país ha incurrido en la participación de sus comités y estudios enfocados en las políticas públicas.

Para el 2018, el país presenta avances socioeconómicos, dirigiéndose a la educación, sanidad y pensiones, donde ha sido evaluado por la OCDE; no obstante, Costa Rica requiere de un mejoramiento en las finanzas públicas, así como la implementación de políticas para combatir la pobreza y disminuir la inequidad económica. Lo anterior, según el criterio emitido por la OCDE, mediante un informe reciente.

2.5 Métodos de precios de transferencia

Los diversos métodos que se utilizan para el cálculo de precios de transferencia son suministrados por la OCDE y se clasifican en dos grandes áreas: métodos tradicionales de precios de transferencia y métodos del beneficio de la operación.

De acuerdo con las dos áreas existentes para el cálculo de precios de transferencias estipulado mediante las directrices de la OCDE, se extraen diferentes métodos, los cuales son; Métodos de Precio Libre Comparable, Método de Coste Incrementado y Método de Precio de Reventa.

Además, el método del margen Neto Operacional, Método de Distribución del Resultado, lo anterior, según la Mitología del Beneficio de la Operación.

2.5.1 Método del Precio Libre Comparado

Se consideraba el método adecuado, o bien, el más utilizado por las compañías, debido a que se define como el camino más directo y fiable para la aplicación del principio de plena competencia, que se ve reflejado en el Artículo N°1.

Sin embargo, la recomendación es indagar sobre las fortalezas y debilidades de cada uno de los métodos, tomando en consideración la naturaleza de las actividades de la empresa, ya que, el método debe estar relacionado con las actividades, con el fin de realizar un cálculo certero sobre precios de transferencia.

Se desarrolla de manera teórica el método del precio libre comparado, por consiguiente, al cálculo y explicación de cuyo método, con el fin de analizar los resultados de la actual investigación.

El presente método consiste en comparar el previo el precio de una operación vinculada con el precio de una transacción homóloga llevada a cabo por dos entidades no vinculadas. De la comparación ponderada, en virtud de los factores que pueden oscilar en una venta, tendremos la determinación de si la operación es adecuada (Evolutiza Abogados y Asesores Tributarios, 2016, párr.3).

El método se emplea mediante la transacción de un producto por empresas no vinculadas, al realizar una comparación del precio de adquisición de un bien, en donde se debe tomar en cuenta la empresa exportadora y los agentes receptores, llámese mayorista asociado o mayorista independiente.

En este método, el objetivo principal es centrarse en el producto y consiste en la comparación del precio del producto en el mercado entre empresas independientes. El

producto no puede ser comparado cuando la comercialización se diferencia por áreas geográficas, mayor o minorista y comprensiblemente cuando se compara un bien con un servicio.

Es importante destacar que el método precio libre comparado se maneja para los productos básicos, insumos o materia prima, productos agrícolas, productos químicos y productos financieros. Dicho método corresponde al segmento de Métodos Tradicionales de precios de Transferencia.

Para realizar una comparativa se deben tomar en cuenta dos fuentes fundamentales; externas e internas, donde las externas se establecen mediante información suministrada por entidades fuera del grupo empresarial propio, en donde se requiere de autorizaciones por parte de dicha entidad para acceder a sus datos.

Las fuentes internas consisten en las transacciones que generan las empresas del propio grupo, por lo que, es posible adquirir información para la realización del estudio adecuado, con el fin de deducir el precio de transferencia.

Se desarrollan las diferentes fortalezas y debilidades que surgen al aplicar el método del precio libre comparable, donde, su mayor fortaleza se considera al ser un método directo y confiable para cumplir con el principio de plena competencia, es decir, lo que establece el artículo N°1 del Decreto N°37898-H.

Parte de las debilidades del presente método es que existe un elevado grado de comparabilidad, en la práctica, se convierte en una operación difícil al compararlas con partes no vinculadas similares.

Algunos de los escenarios más viables para la aplicabilidad del método del precio libre comparable, cuando se compra el mismo producto a empresas asociadas, vendiendo en términos similares, cuando se emplean algunas transacciones financieras, como préstamos entre las mismas filiales.

2.5.2 *Método del Margen Neto de Transacción (MMNT)*

Por otro lado, se estudia la metodología sobre el beneficio de la operación, donde la rentabilidad es el factor fundamental para la verificación del precio de transferencia y el beneficio que la empresa genera al realizar sus actividades operativas.

Se desarrolla teóricamente el Método del Margen Neto Operacional, como parte de la metodología del beneficio de operaciones, esto con el fin de ejemplificar la determinación del precio de transferencia mediante esta técnica establecida por la OCDE, como un análisis de resultados de la investigación.

Es necesario tomar en cuenta diferentes factores comunes en la operatividad de una empresa como los gastos en que se incurren en la ejecución de actividades, el cálculo de las ganancias antes del pago de impuestos e intereses y la cifra correspondiente de ventas, con el fin de obtener un beneficio neto, conocido también como utilidad neta.

El Beneficio neto es un término existente en contabilidad que se refiere a la diferencia entre ingresos y gastos de cualquier empresa en un periodo determinado. También se le conoce como resultado del ejercicio, especialmente cuando hacemos la cuenta de resultados (Sánchez, s.f, párr. 1).

Se define el beneficio neto como el dinero disponible de la empresa para la repartición de dividendos o generar capital de trabajo. Es un procedimiento que se realiza al efectuar una resta entre ingresos menos gastos, dicha operación genera los beneficios brutos, seguidamente a dicho monto se le restan los impuestos o intereses que adeuda la empresa, finalmente, el resultado de esa operación se define como beneficio neto o resultado del ejercicio.

El método se enfoca directamente a lo generado por las actividades que explota la empresa, no va directamente al producto como el método de precio libre comparable, sino que este estudia directamente la utilidad que declara la empresa y la aplicabilidad del precio de transferencia.

Para la Administración Tributaria es fundamental determinar si una empresa se encuentra evadiendo o eludiendo impuesto sobre la renta en relación con el cálculo del precio de transferencia, por lo que, el método del margen neto operacional contribuye al estudio de dicha utilidad.

Al utilizar el método MMNT, se genera una serie de fortalezas para la compañía, por ejemplo, una menor afectación por diferencias transaccionales que afecten el precio, a causa del manejo de indicadores como rendimiento de los activos o beneficios de operación, de igual manera, los indicadores de beneficio evitan problemáticas en la falta de claridad de datos públicos.

No obstante, al formar parte del rendimiento de la empresa estos pueden ser influenciados por factores ajenos a la determinación de precios de transferencia, por lo que

se convierte en una debilidad, dificultando el cálculo preciso y confiable de los indicadores bajo el principio de plena competencia.

2.6 Controles estipulados por el Ministerio de Hacienda

Luego de exponer las metodologías utilizadas por los contribuyentes estipuladas por el Decreto sobre el estudio de precios de transferencia, se procederá a desarrollar el tema central de la investigación, la cual, como se ha mencionado en apartados anterior, considera la recaudación del impuesto sobre la renta como la principal objeto de estudio, aunado al control que la Administración Tributaria presenta en el país, para el cálculo de los precios de transferencia en la recaudación y los avances que ha generado el Decreto en estudio.

La Dirección General de Tributación presenta diferentes controles para los procedimientos y técnicas, con el objetivo de determinar la aplicabilidad correcta del uso de precios de transferencia, esto mediante la ejecución plena del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, estipulado para la regulación del manejo del tema.

La auditoría tributaria es la encargada de estudiar y analizar las empresas que tributan bajo esta modalidad, llamados también como grandes contribuyentes. Esta ha emitido ajustes fiscales de suma importancia, con el fin de evaluar los avances que ha tenido la Dirección General de Tributación, con respecto a la búsqueda de la eficiencia en las declaraciones presentadas por estos contribuyentes.

Para hacer efectivo la recaudación del impuesto sobre la renta se establece un periodo prudencial para el pago de dicho impuesto, es de suma importancia respetar y considerar los

periodos en materia tributaria, o bien, al desarrollar una investigación, en este caso el estudio del Decreto N°37898.H, donde se estudian los resultados del periodo 2017 y 2018.

De igual manera, para desarrollar un estudio o evaluación por parte de la Administración Tributaria, se requiere de una serie de mecanismos, los cuales se establecen como manera de control para una eficiente recaudación nacional del impuesto sobre la renta, en este caso específico.

Se define el término ‘control’ como una serie de mecanismos o técnicas que se estandarizan con el fin de ejecutar las funciones de manera eficiente y eficaz, esto según sea el caso. En materia tributaria, la Administración presenta controles para la regulación de las declaraciones sobre el impuesto de renta y si fuese el caso, aplicar auditorías tributarias a las empresas.

El Ministerio de Hacienda, con el fin de generar eficiencia en sus funciones y recaudación del tributo, decide modernizar su estructura y mecanismos de recaudación, por lo que es denominado Gobierno Digital que, desde el año 2006, toma las principales iniciativas, en donde el Ministerio de Hacienda de Costa Rica decide sustituir sus sistemas por SAP o ERP.

El SAP es un sistema computarizado de contabilidad, conformado por diferentes módulos con funciones que van desde gestión de recursos humanos hasta finanzas, los cuales se encuentran integrados y relacionados entre ellos. Su principal ventaja es que requiere de muy poca programación en el momento en que se adapta a una empresa, en este caso al Ministerio de Hacienda.

Enterprise Resource System (ERP) es utilizado para cubrir sistemas de contabilidad de gran escala, en el presente caso, cubre al sistema SAP. El Ministerio de Hacienda toma la decisión de contratar dicho sistema, con el que, además, los funcionarios del gobierno quedaron satisfechos, luego de haber analizado la herramienta, ya que presentaban un *software* avanzado, con el fin de desarrollar adecuadas prácticas de integración a nivel internacional.

Existen diferentes significados del término ‘mecanismo’; sin embargo, se seguirá lo propuesto por Pérez y Gardey (2008), quienes sostiene que “en el lenguaje coloquial, la noción de mecanismo se usa con referencia a una metodología o un funcionamiento. En este sentido, los mecanismos pueden ser físicos o abstractos y referirse a cuestiones reales o simbólicas.” (párr. 13).

Para poseer un control sobre un procedimiento, se deben utilizar mecanismos y metodologías que aborden una situación específica, en el presente caso, el Ministerio de Hacienda manipula diferentes mecanismos, con el objetivo de desarrollar una eficiente y eficaz recaudación.

2.7 Principios para la legislación tributaria

Se constituyen los principios para la legislación tributaria dirigida a los contribuyentes o personas obligadas a ejercer el tributo en una nación, en este caso Costa Rica, esto con el objetivo de establecer medidas que deben cumplir los obligados tributarios, en la presentación de declaraciones ante el Ministerio de Hacienda.

Según Sánchez (2018) los ‘principios para la legislación tributaria’ “son los elementos mínimos con lo que deben de cumplir los contribuyentes. La existencia de los principios tributarios es básica en un Estado de Derecho...” (párr. 1).

Los principios que se deben establecer en procura del mejoramiento de la recaudación nacional son:

2.7.1 Principio de legalidad

Es conocido como el principio de reserva de ley, se considera que no puede existir tributo sin previa ley que lo establezca, esto con el fin de beneficiar el Estado y hacerle frente a las obligaciones que el presenta. “En virtudes de este principio, las leyes son interpretadas conforme a las medidas ya establecidas y normar dirigidas directamente a la contribución tributaria.” (Sánchez, 2018, p. 45).

Debido a este principio, se infiere que las obligaciones tributarias no pueden ser derogadas en acuerdos particulares, debido a que están estipulados por ley.

2.7.2 Principio de Igualdad Tributaria

Son las condiciones que buscan la similitud en la presentación del tributo, sea un gran contribuyente, o bien, una persona física que contribuye al comprar un bien o servicio.

La igualdad tributaria parte de un contexto, que asume que los contribuyentes de impuestos del Estado están abalados por normas leyes y procedimientos, que regulan todas las actividades lucrativas, con el fin de que todos por igual sean tasados de la misma manera, en consecuencia, de sus características de negocios o manera de

generar ingresos, se supone que para todos son las mismas leyes, y que mediante a sus posibilidades de esa misma manera se debe de va a hacer su obligación tributaria. (Sánchez, 2018, A. Igualdad Tributaria, párr. 1).

La finalidad del principio de igualdad es que las situaciones que se den no sean desiguales, perjudicando a una de las partes, que siempre se fundamente en la jurisdicción y no se tome decisiones en criterios objetivos.

Así mismo la Administración Tributaria pretende con este principio la restricción de beneficios tributarios de manera injustificada, donde se pueda ver afectada la integridad del fisco como ente encargado de la recaudación nacional de impuesto.

El principio de igualdad tributaria se desarrolla en tres áreas fundamentales; como igualdad ante los impuestos, esto quiere decir, que toda persona física y jurídica está en la obligación de contribuir con el gasto público del Estado, sin excepciones.

Además, el principio estipula la consideración de los ingresos de cada contribuyente para establecer el tributo a pagar, por lo que se establecen rangos porcentuales para la determinación del impuesto sobre la renta según el ingreso percibido.

2.7.3 Principio de Capacidad Económica

Es una forma de generar una equidad en la contribución del impuesto sobre la renta por la sociedad responsable de dicho tributo, es fundamental extender una definición clara del principio.

El principio de capacidad económica exige que en el juicio de igualdad del legislador o del juez, el término de comparación cuantitativo exclusivo sea la capacidad económica considerada en su aspecto objetivo (principio de la efectividad) y su aspecto subjetivo (requisito del mínimo exento). (Gómez, 2014, p. 13).

Para la aplicación del presente principio se emplea una base imponible, constituida por el ingreso neto de una empresa durante un periodo determinado, en donde, según la capacidad económica que presenta la compañía, se establecerá el porcentaje de impuesto por pagar.

Para personas jurídicas, es decir, empresas, se establecen porcentajes de 10, 20 y 30 por ciento, según la cantidad de ingreso percibido en un periodo fiscal. Por otro lado, a las personas físicas con actividades lucrativas, se establece una serie de porcentajes relacionados con los ingresos obtenidos por la explotación de dicha actividad, que va de un 10 por ciento a un 25 por ciento.

2.7.4 Principio de no Confiscatoriedad

Se considera un derecho prioritario de los ciudadanos, el cual sostiene que se debería crecer como nación al aplicar dicho principio de manera adecuada. Asimismo, se establece que, al formar parte de una nación, se adquiere el deber de contribuir con los gastos públicos para el crecimiento de la economía costarricense.

El artículo 17 de la Constitución de Costa Rica enfatiza el derecho de propiedad al establecer que “la propiedad es inviolable y que ningún ciudadano puede ser privada de ella, si no es en virtud de sentencia fundada en la ley.”(Sánchez, 2018, p. 45).

En materia tributaria, la no Confiscatoriedad se desarrolla como la recaudación impositiva que realiza el Estado, nunca podrá ser al 100 por ciento, es decir, que conlleve la cohibición completa de bienes del sujeto.

2.7.5 Principios de Equidad

Se considera como el principio de justicia tributaria, relacionado con la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir que cada contribuyente colabora con las obligaciones del Estado en relación con sus ingresos y su capacidad económica.

La equidad es uno de los aspectos que debe englobar la implementación de impuestos en un país. Con este principio se pretende disminuir o eliminar las cargas excesivas o el beneficio exagerado, debido a que se toma en consideración la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Capítulo III

3. Marco Metodológico

El presente estudio se desarrolla siguiendo una estrategia metodológica que está compuesta por diferentes apartados. Se establecen los instrumentos para la recopilación de información, con el fin de evaluar y analizar los datos recopilados utilizando técnicas estadísticas.

La metodología es definida por Hernández, Fernández y Baptista (2014) como el “plan o estrategia que se desarrolla para obtener la información que se requiere en una investigación y responder al planteamiento.” (p. 128).

La presente investigación requiere de instrumentos de recopilación de información como la entrevista aplicada a la Administración Tributaria, la cual tendrá el objetivo de permitir una evaluación de los avances generados por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, manejando métodos científicos de estudio.

3.1 Enfoque

Las investigaciones científicas deben elaborarse de forma estructurada según expertos en el tema, mediante la clasificación de tipo de investigación, enfoque, muestra, entre otros aspectos claves para el desarrollo de la investigación.

“Los enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto constituyen posibles elecciones para enfrentar problemas de investigación y resultan igualmente valiosos. Son, hasta ahora, las mejores formas diseñadas por la humanidad para investigar y generar conocimientos.” (Hernández, Fernández, Baptista, 2014, p. 2)

Se puede extraer de la cita anterior que existen tres enfoques diferentes de investigación. El cualitativo representa la recolección de datos para afinar las preguntas de investigación, mientras que el enfoque cuantitativo requiere de revelación estadística para el análisis de resultados. Asimismo, se encuentra un enfoque mixto que representa la combinación de los dos anteriores en la investigación.

Para la elaboración del estudio de los avances generados por el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia” se aplica un enfoque mixto, lo cual responde a preguntas generadas en la investigación, además, se utilizan instrumentos de recolección de información con el fin de generar una verificación de los resultados y, de esta manera, cumplir con los objetivos establecidos.

3.2 Tipo de Investigación

Es fundamental determinar el alcance que se pretende al desarrollar una investigación, para lo cual se debe tener claridad en el tipo de pesquisa que se desarrollará y sus características.

Esta reflexión es importante, pues del alcance del estudio depende la estrategia de investigación. Así, el diseño, los procedimientos y otros componentes del proceso serán distintos en estudios con alcance exploratorio, descriptivo, correlacional o explicativo. Pero en la práctica, cualquier investigación puede incluir elementos de más de uno de estos cuatro alcances. (Hernández, Fernández y Baptista, 2014, p. 90)

Según lo citado anteriormente, al realizar el estudio de los avances generados por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, se determina la aplicabilidad de diferentes alcances.

El primer tipo es el exploratorio, porque se desarrolla un tema poco estudiado a nivel regional e, incluso, nacional. El decreto fue emitido en el año 2013, por lo que se cuantifican pocas investigaciones en relación con los avances de dicho decreto para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta.

Como segundo tipo está el descriptivo, por medio del que se busca definir propiedades y características importantes como los controles que establece la Administración Tributaria, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta en relación con las empresas que presentan efectos en la aplicación de precios de transferencia en la declaración del impuesto sobre la renta.

Por último, se desarrolla el tipo explicativo, ya que se pretende establecer los avances que ha generado el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia” para la recaudación nacional el impuesto sobre la renta, es decir, se desarrolla un estudio de los avances de manera explicativa.

3.3 Formulación de hipótesis

Para fundamentar una investigación se debe plantear una hipótesis de forma clara y precisa, para el logro de los objetivos y desarrollo del estudio.

Las hipótesis son las guías de una investigación o estudio. Las hipótesis indican lo que se trata de probar y se definen como explicaciones tentativas del fenómeno investigado. Se derivan de la teoría existente y deben formularse a manera de proposiciones. De hecho, son respuestas provisionales a las preguntas de investigación. (Hernández, Fernández, Baptista, 2014, p. 104)

Las disposiciones sobre precios de transferencia son establecidas por el Decreto N°37898-H, que hace referencia a los mecanismos o normas por seguir para la recaudación del impuesto sobre la renta en efectos de precios de transferencia, utilizado por los grandes contribuyentes o empresas que ejecutan operaciones con empresas vinculadas o posicionadas fuera del territorio nacional.

Los controles establecidos por la Administración Tributaria en la recaudación del impuesto sobre la renta, en efectos de precios de transferencia, se determinan como los mecanismos para evitar o regular la evasión o elusión fiscal por las empresas, que operan en el territorio nacional, pero que, además, se encuentran vinculadas con empresas del exterior.

3.3.1 Hipótesis

Los controles establecidos por la Administración Tributaria en la recaudación del impuesto sobre la renta, motivado por el efecto de precios de transferencia, ha permitido evitar o regular la evasión o elusión fiscal realizada por parte las empresas, que operan en el territorio nacional bajo esta modalidad.

De manera que, al realizar la evaluación en relación con los avances que ha generado el Decreto N°37898-H, se determinará el cumplimiento de los objetivos de la investigación. Asimismo, se presentan las recomendaciones y las conclusiones, con lo que se creará una fuente de información tanto para la Administración Tributaria, como para los grandes contribuyentes del país.

3.4 Definición de variables

Las variables se establecen con base a los objetivos específicos de la investigación, deben ser cumplidas durante el desarrollo de la investigación mediante la aplicación de instrumentos de recopilación de información.

Hernández, Fernández, Baptista (2014) definen el concepto de ‘variable’ de una investigación como “una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse.” (pág.105).

En la presente investigación se desarrollan diferentes variables relacionadas con los objetivos específicos, como las disposiciones sobre precios de transferencia (según lo indica el Decreto N°37898-H), el control para la recaudación del impuesto sobre la renta y los avances generados por el Decreto.

Al establecer una relación de las variables con la investigación en curso, se determina que son de carácter cualitativo, es decir, cuando las características específicas son descritas. Posteriormente, se desarrolla la matriz de operacionalización de variables.

3.5 Muestra

La muestra se determina según el tipo de investigación y los objetivos de la misma, indicando si se utiliza el método probabilístico o no probabilístico.

“La muestra es un subgrupo de la población de interés sobre el cual se recolectarán datos, y que tiene que definirse y delimitarse de antemano con precisión, además de que debe ser representativo de la población.” (Hernández, Fernández, Baptista 2014, p.173)

La investigación, orientada a evaluar los avances generados por el Decreto N°37898-H, establece una muestra relacionada con la aplicación de una entrevista, así como la aplicación de una lista de cotejo, con la finalidad de recopilar información sobre los controles establecidos por el ente encargado de la recaudación del impuesto sobre la renta.

La muestra que se emplea en el estudio de los avances, que ha generado el Decreto N°37898-H, se caracteriza por ser no probabilística, es decir, la población de los elementos no depende de la probabilidad, sino de una elección por juicio de profesional o conocimientos de interés.

Una de las ventajas de utilizar una muestra no probabilística es su utilidad en diferentes metodologías de estudio, que no depende de una estadística o población numérica,

sino de los intereses de la investigación, definiéndose como una cuidadosa y controlada elección de datos.

El tipo de muestreo por desarrollar es la de expertos, debido a que, por el tipo de investigación y enfoque, se debe recopilar información, enfocada directamente en las variables de la investigación.

“En ciertos estudios es necesaria la opinión de expertos en un tema. Estas muestras son frecuentes en estudios cualitativos y exploratorios para generar hipótesis más precisas o la materia prima del diseño de cuestionarios” (Hernández, Fernández, Baptista, 2014, p. 387).

3.6 Técnicas de recopilación de información

Es fundamental definir las diferentes técnicas de recopilación de información por desarrollar en una investigación, considerando, el enfoque, el tipo de investigación y muestreo en uso, por lo que, seguidamente se definirá la selección de técnicas.

Una vez que seleccionamos el diseño de investigación apropiado y la muestra adecuada de acuerdo con nuestro problema de estudio e hipótesis (si es que se establecieron), la siguiente etapa consiste en recolectar los datos pertinentes sobre los atributos, conceptos o variables de las unidades de muestreo/análisis o casos (participantes, grupos, fenómenos, procesos, organizaciones, etcétera). (Hernández, Fernández, Baptista, 2014, p. 198).

En relación con la investigación en curso, se requiere de instrumentos de recopilación de información como entrevista, lista de cotejo, las cuales serán aplicadas a informantes claves pertenecientes a la Administración Tributaria, luego se procede a la presentación de los resultados mediante gráficos, infogramas, mapas conceptuales, entre otros.

Todo lo anterior, con el fin de evaluar los avances generados por el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia” para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, en los periodos 2017-2018.

3.7 Matriz operacional de variables

Tabla N°01

Matriz de Operacionalización de Variables según los Avances generados por el

Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencia", en la recaudación

Nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018.

MATRIZ DE OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES				
OBJETIVOS	VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DEFINICIÓN INSTRUMENTAL	DEFINICIÓN OPERACIONAL
Determinar las disposiciones sobre precios de transferencias, estipuladas en el Decreto N°37898-H, para la recaudación del impuesto sobre renta, durante el periodo 2017-2018.	Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia"	Resolución o decisión que toma una persona o un organismo con autoridad para ello.	Se mide mediante la búsqueda de información documental.	El estudio de precios de transferencia se genera mediante el análisis de datos del Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia.
	Disposiciones sobre precios de transferencias	Medidas establecidas para el uso y manejo de los precios de transferencias.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Las medidas para el uso y manejo de los precios de transferencia se reflejan mediante la explicación del Decreto N°37898-H, en donde se desarrolla cada uno de los artículos que lo constituyen, de igual manera, se elaboran técnicas de análisis de resultados como infografía, cuadro comparativo y mapa conceptual.
Identificar el control existente para la recaudación nacional de impuesto sobre renta, según los avances que se han generado por el Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia", para el periodo 2017-2018.	Control para la recaudación del impuesto sobre renta	Mecanismos utilizados para mejorar los procedimientos y recaudación.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Los controles aplicados para la recaudación del impuesto sobre renta, como producto del instrumento de recopilación de información, en este caso la entrevista, se refleja mediante un análisis de los resultados en forma de gráficos ilustrativos e infografía. Esto con el fin de exponer los diferentes controles en uso.
Verificar el impacto de los avances generados por el Decreto N°37898-H con relación a los precios de transferencias, en Costa Rica, durante el periodo 2017-2018.	Avances generados por el Decreto N°37898-H	Beneficios y mejoras que ha presentado el Decreto N°37898-H, a la población dirigida.	Se mide mediante la búsqueda de información documental, entrevista y lista de cotejo.	Los avances que ha generado el Decreto N°37898-H, se evalúan mediante la información producto de la investigación de campo, donde se aplica la modalidad de procesamiento de información denominada comunicación personal, esquemas, e infografía. Esto con el fin de expresar recomendaciones y conclusiones sobre el tema en general.

Fuente: Elaboración propia.

Capítulo IV

4. Presentación y Análisis de resultados

4.1 Presentación de resultados

La metodología se desarrolla de manera teórico-práctico, considerando un enfoque mixto para la investigación, por cuanto se emplean instrumentos de recopilación de información como la entrevista estructurada y lista de cotejo.

Luego de la aplicación de los instrumentos, se reflejan resultados fundamentales en cumplimiento con los objetivos establecidos en la investigación, como los controles determinados por la Administración Tributaria, las disposiciones dictadas por el decreto, así como los avances que este ha generado.

Se efectúan dos entrevistas en ambas partes involucradas: obligado tributario y Administración Tributaria. La primera es atendida por el señor Héctor Morales García, contador de la compañía en obligación fiscal; el segundo entrevistado responde al nombre de Ricardo Caballeros Vela, subdirector de acuerdos previos de precios de transferencia en la Dirección de Tributación Internacional.

La entrevista se define como estructurada; los informantes claves se seleccionan según su juicio profesional. El señor Morales, en calidad de contador de la compañía, emite su criterio acerca del manejo de los precios de transferencia en la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta.

El señor Caballeros, en calidad de Subdirector de Acuerdos Previos de Precios de Transferencia en la Dirección General de Tributación, extiende su criterio sobre el origen del tema de los precios de transferencia en Costa Rica.

4.2 Análisis de resultados

4.2.1 Análisis del Decreto N°37898-H

Artículo N°01

Se desarrolla el principio de libre competencia, establecido en el Decreto N°37898-H, haciendo referencia a los contribuyentes que están obligados a tributar bajo esta modalidad, en lo que respecta al impuesto sobre la renta a nivel nacional. Lo anterior es relacionado con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios aplicados en el territorio costarricense. (Ver anexo N°6).

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios es una estructura utilizada con el fin de regular y controlar las acciones fiscales y comportamiento de los contribuyentes, establece en las sanciones correspondientes por el incumplimiento del reglamento.

Existe la penalización por incumplimiento de declaración, generando una evasión fiscal para todo gran contribuyente que declare en relación con precios de transferencia. Estas sanciones son establecidas por la Administración Tributaria, esto bajo el artículo N° 2 del Decreto N°37898-H.

Artículo N°02

El artículo N°2 establece las facultades que presenta la Administración Tributaria sobre las declaraciones de los grandes contribuyentes, o bien, empresas que desarrollan actividades en conjunto con empresas posicionadas fuera del territorio nacional, pero vinculadas entre sí, por ende, la Administración posee la facultad de sancionar a la compañía, si fuese el caso, de presentar declaraciones erróneas.

En la actualidad no se han establecido de manera legal; sin embargo, existen penalidades generales por incumplimiento de obligaciones fiscales, establecidas por el Código de Normas y Procedimientos Tributario, en el artículo N°82.

La Administración Tributaria, al presentar la potestad de actuar sobre empresas con partes vinculadas, efectuará los ajustes correspondientes, a partir del precio que establece la compañía, es decir, si el precio se encuentra por debajo de lo establecido en el mercado, la Administración Tributaria aplicará un ajuste correlativo.

Artículo N°03

La doble imposición es un objetivo por erradicar en el país, por lo que, el artículo N°3 otorga la potestad a la Administración Tributaria de proceder a un ajuste correlativo cuando la declaración de renta es considerada inferior, en comparación a empresas del mismo objetivo comercial.

La Administración debe solicitar un ajuste correlativo a la compañía competente, esto con el fin de presentar una declaración real, o bien, suprimir la doble imposición.

El ajuste correlativo se efectúa luego de haberse dado la presentación de la declaración D-101. Al reflejarse anomalías, el fisco procede a la solicitud de la declaración informativa o al estudio elaborado por la entidad. A la postre, se efectúa el ajuste correspondiente a la D-101 por parte de la compañía. Es relevante que tanto el fisco como la compañía demuestren claridad de las partes vinculadas al elaborar el estudio correspondiente. Dicho estudio es desarrollado anualmente por las empresas y debe ser evaluado por la Administración Tributaria.

Artículo N°04

El artículo N°4, del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, hace énfasis a las partes vinculadas en una entidad que emplea transacciones en diferentes países, donde el contribuyente está obligado a dotar los documentos y procedimientos utilizados para la asignación de los precios de transferencia.

Se define ‘empresa vinculada’ como la relación existente entre dos partes, sea persona física o jurídica, donde una de ellas es residente en el exterior y participa directa o indirectamente en el control, dirección o capital de una compañía, esto según el artículo N°4 del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”.

Para cumplir con lo establecido por el artículo N°4, se considera parte vinculada cuando una de las partes dirige al menos el 25 por ciento del capital social o bien el derecho a voto de la otra, asimismo, cuando cinco o menos personas dirigen en conjunto al menos el 25 por ciento, en su participación.

El artículo N°4 estipula que, una persona física posee una participación al capital social o derecho a voto cuando existe una relación de parentesco, en línea directa o colateral, cónyuge y por consanguinidad hasta el cuarto grado, del propietario o accionista de la compañía.

Luego de haber definido la relación que presentan empresas que operan a nivel extraterritorial, se establece un análisis sobre la comparación que se debe realizar al determinar el precio de transferencia de un bien, servicio o prestación financiera.

Artículo N°05

Se considera solo una parte del estudio el incurrir en la búsqueda de comparables del precio de un producto, según lo indica el artículo N°5 del Decreto N°37898-H. Al realizar la comparación, se debe considerar diferentes cualidades de la actividad en estudio.

Las cualidades de la actividad se definen en las características de las operaciones o en los productos. Asimismo, se toma en consideración el procedimiento para alcanzar dicha actividad, incluyendo activos en uso y riesgos asumidos.

Las estrategias utilizadas por la compañía para el desarrollo de la actividad, consideran, además, información financiera y circunstancias económicas. Es de suma importancia el papel que juegan los términos contractuales al desarrollarse una actividad en el mercado.

Al desarrollar el estudio, no solo se considera teóricamente el manejo de los precios de transferencia, sino que, se debe estipular y adaptar una metodología para el cálculo de dicho precio, según el escenario en uso.

Artículo N°06

Según lo indica el Artículo N°6, se revela la existencia de diversos métodos para la determinación del precio de transferencia de un producto, esto bajo el fundamento de las directrices de la OCDE a nivel mundial.

El método del precio comparable no controlado, básicamente, consiste en analizar el precio que se le asigna a un producto y proceder a una comparación de otro producto de empresas no vinculadas con características similares al propio.

El método del precio de reventa se considera como el cálculo del precio de venta de un determinado producto, más el margen de utilidad estimado, tomando en consideración la misma actividad generada por otro revendedor de productos con características semejantes.

Se desarrolla el método de la partición de utilidades, cuando el cálculo del precio de transferencia de un producto se puede estimar mediante un producto individual, o bien, de manera grupal, debido a que se determina la utilidad de operación global, es decir, la utilidad de todas las filiales o partes vinculadas.

Finalmente, en el método del margen neto de la transacción, de igual manera, se toma en consideración la utilidad del margen neto global con una base de imposición sobre costos, ventas, o bien, la variable de mayor conveniencia.

Artículo N°07

Se establece en terminología estadística el rango intercuartil, utilizado con el fin de determinar o aceptar el precio de libre competencia, por lo que se infiere en el cálculo de la media con diferentes números naturales.

De esta manera, es aceptable el precio que se establezca como producto de dicho proceso estadístico, para una empresa que presenta partes vinculadas y se encuentre obligada al cumplimiento del Decreto en estudio.

El actual Decreto posee diferentes apartados para el buen uso de los precios de transferencia, por lo que se define el estudio que empresas vinculadas deben efectuar al realizar actividades.

Artículo N°08

Una empresa que presente partes vinculadas deberá preparar un estudio y presentar una declaración informativa, según lo indica en Artículo N°8, no obstante, esto ha sido modificado mediante resoluciones emitidas, donde la resolución DGT-R-28-2017 hace referencia a que dicha declaración no es de carácter obligatorio para todos los grandes contribuyentes. Por lo que, en la actualidad, las empresas multinacionales deben elaborar un estudio anual, en el que el fisco tiene la potestad de solicitar dicho estudio y, así, proceder a

la declaración informativa según sea el caso de efectuarse un ajuste correlativo, por lo que se considera una relación directa entre el Artículo N°8 y N°3.

Asimismo, no solo se establece la Declaración Informativa, sino que se expresan las pautas generales de la documentación que debe presentar dicha declaración, con base en la información mencionada anteriormente.

El estudio de precios de transferencia generado por la compañía competente, debe presentar información específica y relevante, con el fin de estar en disposición y alcance para la Administración Tributaria. Información y documentación relacionada con el cálculo de los precios de transferencia o la metodología en uso para la determinación del precio de un producto determinado; esto en una empresa que realiza operaciones de manera extraterritorial.

Otras características de la información del estudio es la claridad de las funciones desarrolladas por el contribuyente, así como un listado de los activos, que son utilizados en el procedimiento de la comercialización de un producto. En el marco filosófico de la entidad, es otra la información relevante en el estudio de precios de transferencia.

Artículo N°09

Un estudio de precios de transferencia debe ir fundamentado por los documentos que lo respaldan esto bajo el artículo N°9 del Decreto N°37898-H y según la guía suministrada por la OCDE, la resolución N° DGT-R-16-2017 generada el día 30 del mes de marzo del año 2017, indica la documentación necesaria para el estudio de precios de transferencia.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma castellano, si fuere el caso. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 56).

El estudio y los documentos generados por el contribuyente deberán conservarse bajo la entidad, debido a que la Administración Tributaria tendrá la potestad de solicitar la información, por un periodo de cinco años, esto bajo el artículo N°109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo N°10

El contribuyente ostenta el derecho de solicitar al fisco los acuerdos de precios por anticipado, así como, del expediente que el Ministerio de Hacienda presenta sobre dicha entidad comercial.

En relación con la normativa, los acuerdos de precios por anticipado presentan una vigencia de tres años, de igual manera, estos se establecerán mediante disposiciones generales emitidas por resoluciones. En la actualidad, el Decreto N°37898-H posee cuatro resoluciones, surgidas con el fin de mejorar la recaudación del impuesto sobre la renta, bajo la presente modalidad fiscal y que regularán la forma en que se tramitarán los acuerdos.

4.2.2 Disposiciones sobre precios de transferencia

Los precios de transferencia son utilizados por empresas transnacionales, que presentan filiales en el exterior. Se genera un tratamiento peculiar en la contabilidad por parte de los obligados tributarios, por ende, los resultados reflejados en la declaración del impuesto sobre la renta varían, ya que cada compañía debe desarrollar un estudio de precios de transferencia, con el fin de aplicar el cálculo correspondiente.

Algunas de las preguntas y solicitudes expuestas en el instrumento de recopilación de información son:

- A) Explique la aplicabilidad de los precios de transferencia en la compañía como obligado tributario.

Se realiza un estudio de precios de transferencia a partir de la legislación, considerando la base técnica y legal, con el fin de que las operaciones que se efectúan con partes vinculadas sean comparativas con los precios en el mercado. La OCDE manifiesta que la relación entre empresas vinculadas debe ser la misma en comparación a empresas independientes. (H, Morales, comunicación personal, 01 marzo de 2019).

Las indicaciones anteriores presentan un trasfondo fiscal, cuando las actividades no sean tratadas con la misma naturaleza, es decir, de forma especial por el hecho de ser partes vinculadas.

El obligado tributario se encuentra informado y aplica de manera adecuada los precios de transferencia en las diferentes transacciones, que dan origen al cálculo de los precios de transferencia en la compañía, asimismo, conoce y aplica las directrices emitidas por la OCDE y la legislación del país.

B) Luego de haber definido el tema en estudio, ¿conoce usted la legislación que rige a las empresas obligadas por el fisco, en materia de precios de transferencia, en el cálculo del impuesto sobre la renta? Desarrolle.

El conocimiento sobre el Decreto N°37898-H, es de dominio por los obligados tributarios, debido a que establece los parámetros por seguir para la elaboración del estudio y manejo de los precios de transferencia, así como, el Código de Normas de Procedimientos Tributarios en el artículo N°8, que establece la obligatoriedad de efectuar un proceso de estudio de precios. (H. Morales, comunicación personal, 01 marzo de 2019).

La Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que las operaciones se deben registrar a valor de mercado; no obstante, se considera que dichas normativas son vinculables con el tema de precios de transferencia.

El Decreto N°37898-H es establecido con el fin de regular el tratamiento de los precios de transferencia; no obstante, existen diferentes normas reguladoras en relación con el tópico, como se menciona anteriormente, en el Código de Normas de Procedimientos Tributarios en el artículo N°8, así como la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Figura N°01

Referencia cruzada según el obligado tributario, la Dirección General de
Tributación y el Decreto N°37898-H.

REFERENCIA CRUZADA

OBLIGADO TRIBUTARIO, DECRETO N°37898-H, DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

OBLIGADO TRIBUTARIO

DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL ESTUDIO PRECIOS DE TRANSFERENCIA

DECRETO N°37898-H Artículo N° 8

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Resolución N°DGT-R-28-2017

Fuente: Elaboración propia

La infografía anterior hace referencia al artículo N°8 del Decreto N°37898-H, a partir del que se origina una comparación entre lo que dicta el Decreto, lo que interpreta el obligado tributario y la afectación ante la Administración Tributaria.

El artículo N°8, del Decreto N°37898-H, indica la obligación de presentar la declaración informativa ante la Dirección General de Tributación, por parte del obligado tributario, lo que genera una forma de controlar la recaudación del impuesto sobre la renta, en función de los precios de transferencia. No obstante, la información que dicta el artículo se distorsiona mediante una resolución emitida cuatro años después, en la que se elimina la obligatoriedad de presentar la declaración informativa, lo cual ocasiona la disminución del control por parte de la Dirección General de Tributación.

Se genera una relación entre el decreto y la resolución, lo cual establece la obligación de realizar un estudio de precios de transferencia por parte de cada contribuyente; sin embargo, el presentar este estudio no posee carácter de obligatoriedad ante la Administración Tributaria, generándose con esto un portillo legal, que podría dar paso a la evasión y elusión fiscal en el país.

Al analizar la relación existente entre las tres partes expuestas en la figura N°01, se determina que, en la actualidad, el artículo N°08 del Decreto N°37898-H perdió funcionalidad en el momento en que la Dirección General de Tributación aprueba la resolución N° DGT-R-28-2017, para eliminar la obligación de presentar la declaración informativa, estableciendo la elaboración del estudio de precios de transferencia por parte del contribuyente y presentando el estudio únicamente cuando el fisco así lo solicite.

- C) En general, ¿Aplica usted los artículos establecidos en el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”, mediante sus funciones laborales?.

Las diferentes operaciones que se realizan, en conjunto con las filiales, se dan en conocimiento pleno de que existe un estudio previo a esas operaciones, que se documentan en el estudio anual de precios de transferencia. (H, Morales, comunicación personal, 01 marzo de 2019).

- D) ¿Cuál es el tratamiento que se le brinda a los artículos establecidos en el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia” en la contabilidad de su compañía, para la presentación anual de la declaración del impuesto sobre la renta?.

Las operaciones afectan directamente los resultados sobre la declaración del impuesto sobre la renta. Paralelamente se relaciona con el tema de ajustes correlativos, según lo indique el fisco. El obligado tributario presenta asesores en el tema en curso, con el fin de emplear de manera adecuada el cálculo de los precios de transferencia en las operaciones registradas por el contador. (H, Morales, comunicación personal, 01 marzo de 2019).

Actualmente, la legislación costarricense no establece una obligatoriedad en la presentación de la declaración informativa sobre precios de transferencia. Algunas de las transacciones que participan en el cálculo de precios de transferencia son la importación de materia prima, provenientes en su mayoría de Europa; las operaciones relacionadas como

venta de productos; préstamos en flujo de capital, así como la gestión de talento humano, donde un colaborador costarricense presta sus servicios a otra filial en Centroamérica.

E) ¿Conoce usted el término precios de transferencia?

El informante clave, por parte de la Administración Tributaria, es el señor Ricardo Caballeros Vela, Subdirector de Acuerdos Previos de Precios de Transferencia en la Dirección de Tributación Internacional. El tema precios de transferencia nace mediante una directriz de la que el señor Caballeros ha sido partícipe de su emisión.

Se presenta un conocimiento pleno sobre el funcionamiento de precios de transferencia, su legislación y aplicabilidad por parte de la Administración Tributaria. Unido a esto, en la actualidad, se disponen diferentes convenios de información para evitar la doble imposición entre países, como lo es el convenio de Costa Rica con los Estados americanos.

Estos convenios son emitidos debido a la tributación mundial que existe en otros países. En Costa Rica, al existir el principio de territorialidad, la problemática se ha reducido; sin embargo, en países como México, al existir la rentabilidad mundial, se debe medir y evitar la doble imposición, por lo que afecta también a Costa Rica.

Precios de Transferencia nace mediante una Directriz Interpretativa del año 2003, fue el inicio, pero no surge de manera satisfactoria, existe un principio constitucional denominado Reserva de Ley, este indica que solo por ley se pueden crear impuestos, por lo que siempre se pensó que un país que establece precios de transferencia debe ser de ley. Pero en el país no fue así, primero se crea la Directriz 20-03. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 junio de 2019).

Debido a esto, se genera una problemática al establecer precios de transferencia en el país, debido a la falta de cumplimiento del principio de Reserva de Ley, el tema nace de manera errónea, al generarse primero la directriz, luego el decreto y por último la ley, así las cosas, el tópicos inicia su legalidad hasta en el año 2013, por su decreto.

En la actualidad, el Decreto N°37898-H está en vigencia; sin embargo, con la nueva ley se establece un Reglamento, derogándose así el decreto, esto para el año 2019, junto con la Ley 9635.

4.2.3 Control para la recaudación del impuesto sobre la renta

- A) ¿Cuál es la forma de presentación de información ante la Administración Tributaria, cuando esta lo solicita, en relación con el impuesto sobre la renta y la aplicabilidad de los precios de transferencia?

Actualmente, el obligado tributario no ha sido objeto de estudio por parte de la auditoría tributaria; sin embargo, el procedimiento que se realiza consiste en la declaración que la compañía presenta, luego los responsables realizan un cruce de información, según los indicadores establecidos, seguidamente se hace la solicitud del estudio de precios de transferencia al obligado tributario para finalizar con el ajuste correspondiente.

Es fundamental mencionar el criterio de los rangos intercuartiles, estos establecen un parámetro de los máximos y mínimos sobre las declaraciones que presentan los obligados. Se ven reflejados como mecanismos de control para que la información sea presentada más razonablemente. La comparación entre las utilidades con partes vinculadas y terceros y los

rangos intercuartiles analizan esos resultados y establece una razonabilidad para la misma compañía.

La comparativa entre el sistema tributario costarricense con el de El Salvador y la falta de fiscalización que presenta el Ministerio de Hacienda son los factores comparativos, la legislación se considera desfasada, por ejemplo, el IVA en El Salvador presenta muchos años de aplicabilidad, en Costa Rica ese tema es nuevo, pues la aplicación de su ley inicia este año (2019).

Figura N°02

Procedimientos establecidos por la Administración Tributaria para el control de la recaudación nacional del impuesto sobre la renta.



Fuente: Elaboración propia

La Administración Tributaria establece una serie de procedimientos fundamentales con el fin de controlar, de manera apropiada, la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, esto mediante procesos de auditoría.

Se desarrolla un análisis de comparabilidad mediante índices establecidos por la Administración Tributaria, esto con la finalidad de medir la productividad de los contribuyentes de forma comparativa, es decir, que presenten actividades similares en el país.

Con base en los resultados del análisis comparativo, se fijan los contribuyentes sujetos a posibles auditorías, donde se clasifican los contribuyentes que manejan precios de transferencia en sus declaraciones anuales, por lo que, finalmente, se identifica el contribuyente sujeto a auditoría en materia de precios de transferencia.

Es relevante mencionar que el personal encargado del procedimiento es el auditor tributario delegado por la Administración Tributaria, este deberá solicitarle el estudio sobre precios de transferencia al contribuyente sujeto a auditoría, como resultado, el auditor deberá elaborar su propio estudio sobre dicho contribuyente.

Finalmente, se compara el estudio suministrado por el contribuyente y el desarrollado por el auditor, en donde la diferencia deberá ser ajustada por parte del contribuyente, para que se cumpla con los deberes formales y materiales ante el fisco.

El contribuyente se encuentra en la obligación de presentar sus declaraciones informativas; sin embargo, el Decreto N°37898-H no establece concretamente el deber de presentar la declaración en materia de precios de transferencia, lo que se convierte en una imposibilidad para mejorar la recaudación del impuesto sobre la renta.

- B) Según los parámetros establecidos por la Administración Tributaria en el control de la recaudación del impuesto sobre la renta en efecto de los precios de transferencia. ¿Cómo los obligados tributarios cumplen con esos parámetros en las declaraciones del impuesto sobre la renta?

Se debe reconocer dos formas de controlar, una es la obligación de presentar el estudio de precios de transferencia, esto cuando la Administración Tributaria lo solicite, debido a que, actualmente, no existe una fecha estipulada para la presentación del estudio. Otro de los métodos de control son capacitaciones que reciben los auditores tributarios, esto con el fin de generar un mejor estudio y alcance de auditoría. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 junio de 2019).

La declaración informativa es un método seguro de controlar los precios de transferencia; sin embargo, la ley no establece una obligatoriedad para la presentación de la misma, por lo que disminuye el nivel de control, lo que genera una recaudación poco eficiente.

- C) Explique los controles utilizados por la Administración Tributaria para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, relacionado al manejo de los precios de transferencia por parte de los obligados tributarios.

La metodología que se utiliza para el control por parte de la Administración Tributaria, se da mediante índices de comparabilidad y la información recopilada por parte de las declaraciones informativas que se solicitan por medio de estudios de

precios de transferencia, es ahí donde se establecen los sujetos a auditoría. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 junio de 2019).

D) ¿Cómo verifica la Administración Tributaria, el cumplimiento de los controles, indicado en el punto anterior, para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta?

El Ministerio de Hacienda pretendía verificar y controlar mediante una resolución la obligatoriedad de la presentación de la declaración informativa; no obstante, ocurre un inconveniente con el sistema computarizado, por lo que debió cambiar e invertir en la plataforma informativa que ahora se conoce como la Administración Tributaria Virtual. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 junio de 2019).

A partir de lo anterior, la Administración Tributaria debe continuar con la misma metodología, brindando capacitaciones a los auditores fiscales, con el fin de generar un adecuado estudio a los contribuyentes sujetos a auditoría, asimismo, solicitando los estudios de precios de transferencia a empresas que así lo requieran.

4.2.4 Avances generados por el Decreto N°37898-H

A) Luego de la presentación del Decreto N°37898-H, en el año 2013, se generan diferentes resoluciones sobre este. ¿Conoce los cambios que han generado las resoluciones, en relación con la presentación de declaraciones ante la Administración Tributaria? Explique.

La principal modificación desarrollada por las resoluciones es la obligatoriedad de la presentación de la declaración informativa, existe todo un marco regulatorio técnico a nivel internacional, donde, a partir del Decreto y las resoluciones, no han afectado directamente en el manejo de los precios de transferencia para los obligados tributarios.

Actualmente, Costa Rica se encuentra como postulante a ser un país OCDE, sin embargo, esto genera un costo elevado. El país está adherido a otros organismos financieros, se representa una relevancia en el manejo de las finanzas por lo que, al ser parte de la OCDE, lo que se genera es una imagen país, un respaldo, confianza y certeza de las operaciones que se están realizando.

B) ¿Utiliza usted un método de precios de transferencia? ¿Cuál método aplica?

El obligado tributario maneja el método de margen neto sobre la transacción, así como el método de participación de utilidades. La metodología depende directamente de la naturaleza de la compañía, cada empresa presenta sus particularidades, por lo que no se puede aplicar el mismo método por igual.

Las operaciones que desarrolla el obligado tributario se encuentra relacionadas con temas de costos y utilidad, es decir, el margen neto que logra obtener a partir de una operación con una filial debe ser valorado, a partir del mismo margen, como si fuese con un terciario, por lo que el estudio se basa en los rendimientos que generan las operaciones entre las filiales.

Según el estudio que realiza el obligado tributario, las operaciones se pueden ver de manera segregada o macro. Esto se determina según el experto en el tema de precios de

transferencia que presenta la compañía, este indica de qué manera se va a manejar el cálculo si de forma segregada o macro.

Tabla N°02

Comparativo entre el obligado tributario y la Administración Tributaria, según el área de legislación, controles y métodos aplicables.

COMPARATIVO		
LEGISLACIÓN PRECIOS DE TRANSFERENCIA		
	<u>Contribuyente</u>	<u>Administración Tributaria</u>
Legislación	Decreto N°37898-H	Directriz DGT 20-03
		Decreto N°37898-H
	Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Leyes N°9635 Fortalecimiento de las Finanzas
		DGT-R-44-2016
	Ley del Impuesto sobre Renta	DGT-R-28-2017
		DGT-R-001-2018
Métodos precios de transferencia	El obligado tributario utiliza el método de Margen Neto sobre la Transacción y el método de Participación de Utilidades.	La Administración indica que el método de mayor uso en Costa Rica es el de Margen neto sobre la Transacción.
Controles	Se elabora el estudio de precios de transferencia de forma anual, no se debe presentar pero si desarrollarlo anualmente.	Se realiza un procedimiento para determinar el sujeto a auditoría, con el fin de controlar las declaraciones del impuesto sobre renta en función a precios de transferencia.

Fuente: Elaboración propia

Se desarrolla un cuadro comparativo con información relevante acerca del conocimiento que presenta el obligado tributario y las bases establecidas por la Dirección General de Tributación relacionado con la legislación pertinente, métodos aplicables para el cálculo de los precios de transferencia y los controles que utiliza el fisco y de conocimiento por parte del contribuyente.

Luego de la aplicación de las entrevistas al obligado tributario y a la Dirección General de Tributación, se determina el conocimiento que presenta el contribuyente en función a la legislación que rige a las compañías que utilizan precios de transferencia, para la determinación de su utilidad y la presentación de la declaración D-101 correspondiente al impuesto sobre la renta.

Legislación

El obligado tributario hace referencia al Decreto N°37898-H y sus artículos, mencionando los más relevantes, tales como: el N°1, principio de libre competencia; el N°8, declaración informativa; N°4, definición de partes vinculadas, entre otros.

Asimismo, indica que el uso del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), es de gran relevancia para el Departamento de Contabilidad en la compañía, debido a la relación que existe en la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, como la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Al compararse la información que brinda el obligado y lo que existe actualmente en la Administración Tributaria, se infiere que el contribuyente debe actualizarse con la nueva

Ley N°9635 sobre el Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, debido a que esta deroga la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El obligado tributario debe conocer las resoluciones existentes luego de la publicación del decreto, las resoluciones ocasionan cambios en el decreto y por lo que el contribuyente está en la obligación de conocer estos cambios y estar actualizado.

Antes de la publicación del Decreto N°37898-H (esto diez años antes de este), se emite la Directriz DGT 20-03, con lo que se presenta una falta de conocimiento por parte del obligado tributario, ya que este solo hace énfasis al decreto. Finalmente, existe un vacío en el apartado de legislación, por falta de conocimiento del obligado tributario en relación con algunas resoluciones y la nueva ley.

Métodos precios de transferencia

El informante, por parte de la Dirección General de Tributación, indica que existen diversos métodos para el cálculo de precios de transferencia, sin embargo, en Costa Rica, el método de mayor uso es el de Margen Neto sobre la Transacción, lo que coincide con el método aplicado por el contribuyente.

La selección del método varía con base en diferentes factores como la habitualidad de la compañía, la información que se tiene sobre las actividades que influyen en los precios de transferencia, así como identificar las debilidades y fortalezas de los distintos métodos establecidos por la OCDE.

El obligado tributario indica que la compañía realiza diferentes actividades donde se utilizan precios de transferencia, por lo que se aplican dos métodos para el cálculo de precios

de transferencia: uno coincide con lo indicado por el fisco; el otro es denominado 'Participación de Utilidades' y relaciona siempre con los métodos de beneficio de la operación.

La actividad que desarrolla la compañía es la compra de materia prima de una filial a otra. Además, se realizan préstamos entre compañías y la prestación de servicios por parte de colaboradores, es decir, algunos colaboradores ubicados en Costa Rica se van para otros países a brindar sus servicios siempre para la misma compañía, pero en diferente filial.

Por lo anterior, se aplican dos distintos métodos, en cumplimiento con los principios contables, siempre se aplican los mismos métodos, esto para efectuar una contabilidad exacta y la presentación del impuesto sobre la renta.

En este apartado se concluye que, los contribuyentes que se encuentran dentro de los precios de transferencia, utilizan mayormente el método de Margen Neto sobre la Transacción. Asimismo, la Administración indica que es el método apropiado para el cálculo y presentación del impuesto sobre la renta.

Controles

El estudio de precios de transferencia es una forma de controlar el cálculo de la utilidad y los movimientos realizados por la compañía. Por parte del contribuyente, no es obligatorio presentar el estudio, sin embargo, es una necesidad realizar el estudio anualmente, ya que este puede ser solicitado por el fisco en cualquier momento.

Se entiende como una forma de controlar a las compañías, obligando la realización del estudio; no obstante, es información que no llega directamente a la Administración Tributaria de forma completa, ya que este control es solo por parte del obligado tributario.

El fisco indica que la mejor manera de controlar a las compañías que utilizan precios de transferencia es mediante la presentación de la declaración informativa, pero, al emitirse la resolución del 2017, se genera una imposibilidad de control por parte de la Dirección General de Tributación. En la actualidad, existe un procedimiento para determinar los sujetos a la auditoría y de esta manera controlar la recaudación del impuesto sobre la renta.

La finalidad de este procedimiento es poder controlar las declaraciones del impuesto sobre la renta de manera nacional, donde se pueden seleccionar contribuyentes ordinales y contribuyentes que se encuentran bajo el tema precios de transferencia, el proceso consiste en la selección de compañías para sujetarlas a una auditoría y, de esta forma, realizar un ajuste al impuesto declarado, con lo que se disminuya la evasión o elusión fiscal.

En conclusión, el análisis comparativo realizado indica que existe una brecha muy pequeña en lo que la Administración Tributaria indica y lo que conoce el contribuyente, la diferencia se encuentra en el desconocimiento de algunas normativas de ley, así como el control que realiza el fisco y la responsabilidad del obligado tributario.

- C) En conclusión ¿Considera que la Legislación actual ha generado avances en el manejo de los precios de transferencia para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, durante el periodo 2017-2018?

El Decreto N°37898-H ha generado avances, lo cual ha mejorado la recaudación del impuesto sobre la renta a partir de posibles ajustes necesarios, al revisar los estudios sobre precios de transferencia.

- D) La OCDE establece una serie de directrices relacionadas al uso correcto de los precios de transferencia, tomando en consideración los métodos para el cálculo de dichos precios. ¿Cuáles son los métodos de mayor uso por los obligados tributarios en Costa Rica? ¿Y por qué?

Las empresas utilizan el margen neto de la transacción, porque el método CUP no tiene productos comparados y descartan el costo adicionado y el precio de reventa, porque no están seguros si la contabilidad de los comparables es homogénea con la contabilidad comparada, llamada también la empresa texteadada. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 de junio de 2019).

- E) ¿Con qué frecuencia se realizan ajustes correlativos en la presentación de declaración impuesto sobre la renta en materia de precios de transferencia?

Existe un proceso para la auditoría tributaria, el cual consiste en la declaración informativa, luego se realiza un comparativo entre índices para identificar a los contribuyentes sujetos a auditoría, finalmente se solicita el estudio sobre precios de transferencia con el fin de comparar ambos estudios y proceder al ajuste del pago del

tributo, por lo que el contribuyente decide si aceptar el ajuste o continuar con un procedimiento legal ante el tribunal. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 de junio de 2019).

F) ¿Considera usted que los controles establecidos por la Administración Tributaria y el Decreto N°37898-H, han contribuido con una mejora en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta en materia de precios de transferencia?

Hace falta el principal control, la declaración informativa para abarcar completamente el control de la recaudación nacional del impuesto sobre la renta en función a precios de transferencia. Existe una directriz en borrador para la selección de casos a auditoría sobre precios de transferencia, el cual sería uno de los controles más importantes en el país. (R. Caballeros, comunicación personal, 07 de junio de 2019).

Figura N°03

Información general sobre precios de transferencia
en Costa Rica durante el periodo 2017-2018



Fuente: Elaboración propia

El precio de transferencia en Costa Rica es un tema poco desarrollado y, por tanto, novedoso, inicia gracias a una directriz emitida por la Dirección General de Tributación denominada Directriz N°DGT-20-03, publicada en el año 2003.

La figura N°03 refleja un resumen de los precios de transferencia en Costa Rica desde el inicio hasta el periodo 2018 y hace referencia a cada uno de sus cambios tanto legislativos como sociales por parte de los contribuyentes.

Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia”

El tema inicia en Costa Rica como una Directriz Interpretativa, DGT 20-03, es rechazada por la sociedad, debido a que incumple con el principio de Reserva de Ley, este indica que un impuesto solo debe ser estipulado por ley, al ser esta una directriz y no una ley establecen el voto 4940-2012, Sala Constitucional, por lo que el tema se mantiene congelado durante un periodo de diez años.

Luego se publica el Decreto N°37898-H, diez años después de la directriz, es ahí donde el tema se expande por todo el país e inicia la recaudación del impuesto sobre la renta, en función a precios de transferencia para compañías trasnacionales.

Luego de la emisión del decreto, se establecen diferentes resoluciones, que generan mejoras en el decreto, las cuales hacen mención a la declaración informativa y el reporte país por país. La última resolución es del periodo 2018.

En la actualidad, la legislación de precios de transferencia pasa de ser un decreto a una ley, que rige a partir del 1° de julio, denominada Ley N°9635, “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, donde existe un reglamento sobre el tema.

El reglamento se desarrolla con los artículos ya establecidos en el Decreto N°37898-H, generando así, cambios mínimos de decreto a ley.

Controles establecidos por la Administración Tributaria para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta

La Dirección General de Tributación indica que la forma de controlar la recaudación nacional del impuesto sobre la renta es mediante la auditoría tributaria, estableciendo una serie de procedimientos a cumplir.

Para mejorar la condición del país y su déficit fiscal, se debe contribuir con la disminución de los gastos públicos, así como de la deuda externa e interna, esto mediante la eficiente recaudación de los impuestos, ya que estos son la principal fuente de ingresos para el país, sin embargo, en tema de precios de transferencia se carece de controles para mejorar esta situación.

Aunque el fisco solicite la elaboración de un estudio de precios de transferencia por parte del contribuyente, el principal control no existe, debido a la última resolución que deroga el plazo de presentar la declaración informativa y consigo la obligatoriedad de enviar la información.

Métodos para el cálculo de precios de transferencia

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) establece una serie de métodos para el cálculo de precios de transferencia, dividido en dos grandes áreas, una por comparabilidad como el método de precio libre comparable (CUP, por sus siglas en inglés) y por beneficio de operación, como el de margen neto sobre la transacción.

En Costa Rica, anteriormente se utilizaba el método CUP; sin embargo, se dio un análisis de los métodos y se determinó que este era difícil de manejar, debido a la falta de comparación producto por producto, por lo que se cambió a la utilización del método de margen neto sobre la transacción, este consiste en calcular los precios de transferencia en relación con la utilidad que genera la compañía después de gastos, es decir, de forma neta.

En conclusión, los obligados tributarios utilizan el método de margen neto de la transacción de forma conveniente y debido a que puede ser utilizado para cualquier compañía de diferentes actividades.

Avances generados por el Decreto N°37898-H

Desde el inicio de precios de transferencia, mediante el Decreto N°37898-H, hasta la actualidad, se han generado diversos avances en la recaudación del impuesto sobre la renta, tomando en consideración los cambios que se han dado.

Uno de los avances dados, es la de pasar de decreto a ley mediante el nuevo reglamento ya publicado, además, de una directriz para crear nuevamente la obligatoriedad de la presentación de la declaración informativa.

La recaudación del impuesto sobre la renta ha mejorado conforme a lo dictado por el decreto, ya que han permitido el establecimiento de mecanismo para la fiscalización de la recaudación, evitando así la evasión y la elusión fiscal.

4.2.5 Análisis listas de cotejo

La investigación se desarrolla mediante un trabajo de campo generado por la aplicación de entrevistas y listas de cotejo como instrumentos de recopilación de información, ambas dadas en partes vinculadas como es la Dirección General de Tributación y el obligado tributario.

Obligado tributario

Las listas de cotejo se desarrollan en función de los lugares de aplicación de las entrevistas y se encuentran en los anexos de la presente investigación. La primera observación se realiza en la compañía del obligado tributario, el día 01 del mes de marzo del periodo 2019.

Esta tiene como objetivo la recopilación de aspectos de aplicabilidad del Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia en una compañía contribuyente”. Además, la lista de cotejo establece un rango de muy bueno, bueno, regular y malo, esto con base en los aspectos por observar.

Se clasifica como bueno la claridad de los artículos establecidos en el decreto por parte del obligado tributario, asimismo, la aplicabilidad del decreto en la contabilidad tributaria de la compañía se define como buena.

La calificación baja se le da al conocimiento del manejo de precios de transferencia por parte del funcionario encargado, en este caso, el contador de la compañía obligada

tributaria, también, se define como regular, debido a que al aplicar la entrevista existía un breve vacío acerca de la legislación actual en función a precios de transferencia.

Finalmente, se evalúan los rubros de los métodos utilizados para el cálculo de precios de transferencia en la compañía, así como una evaluación general en relación con el manejo de los precios de transferencia, los que se clasifican como bueno.

Administración Tributaria

Luego, se da una segunda observación en la Dirección General de Tributación, al aplicar la entrevista al señor Ricardo Caballeros Vela, el día 07 del mes de junio, en el periodo 2019. El objetivo de la lista de cotejo es la recopilación de variables con base en los controles efectuados por la Administración Tributaria en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta.

Se evalúa como muy bueno los siguientes rubros: la aplicación de las directrices establecidas por la OCDE y la claridad de los artículos estipulados por el decreto, esto debido a que la Administración Tributaria ha desarrollado cada artículo del decreto, con base en lo que indica la OCDE.

El país actualmente, no forma parte de la OCDE; sin embargo, se encuentra en proceso de ingreso a la organización, por lo que ha aprobado todas las áreas en lo que respecta precios de transferencia.

Seguidamente, se clasifica como bueno la cantidad de funcionarios a cargo de funciones para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, gracias a la segmentación

adecuada en lo que respecta el control y auditoría tributaria, así como la efectividad de las funciones establecidas por la Administración Tributaria.

Finalmente, se considera que la evaluación general de los controles utilizados por el fisco en la recaudación del impuesto sobre la renta es buena, debido a que existen faltas en los controles para cumplir con el objetivo.

Capítulo V

5. Conclusiones

Los precios de transferencia son mecanismos utilizados por empresas con partes vinculadas o también denominadas trasnacionales, que intervienen en la determinación de la utilidad en una compañía y consiste en el cálculo de los precios al transferir materia prima, o bien, al realizar un préstamo de una filial a otra.

5.1. Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencia"

El Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia” hace referencia a la legislación competente acerca de los precios de transferencia en Costa Rica, desde el año 2013, se han generado una serie de resoluciones sobre el decreto.

El decreto está conformado por diez artículos, que establecen definiciones y manejos de los precios de transferencia en el país, esto con el fin de hacer un uso adecuado de este mecanismo, que afecta directamente al impuesto sobre la renta a nivel nacional.

Para el cálculo de los precios de transferencia en una compañía, la selección del método depende directamente de la habitualidad de la compañía. En Costa Rica, el método de mayor uso es el del Margen Neto sobre la Transacción.

El contribuyente deberá conocer la documentación a presentar ante el fisco, si este así lo solicita. Unido a esto, el artículo N°9 establece los diferentes tipos de documentación que debe mantener el contribuyente, así como la realización de un estudio de precios de

transferencia. La documentación debe ser conservada por un plazo de cinco años, indica el artículo N°9, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

5.2. Disposiciones sobre precios de transferencias

Las disposiciones sobre precios de transferencia se encuentran expuestas en el Decreto N°37898-H. Este fue publicado en el año 2013, sin embargo, el tópico de precios de transferencia nace diez años antes en Costa Rica.

En el periodo 2003, nace una directriz interpretativa denominada Directriz 20-03, en la que se estipula la obligatoriedad de manejar precios de transferencia en las empresas trasnacionales, siguiendo lo indicado por la OCDE.

Se efectúa un voto de la sala constitucional (4940-2012), el cual dispone que, al seguir el mandato de la directriz, se incumple con el principio de reserva de ley, debido a que no existe una ley que indique la obligatoriedad de tributar bajos los efectos de precios de transferencia.

Luego de la emisión del voto 4940-2012, se presenta la necesidad de crear una ley, sin embargo, se elabora un decreto que establece las disposiciones sobre precios de transferencia, derogando de una manera la Directriz 20-03. La problemática del incumplimiento del principio de ley se erradica, pero se mantiene la necesidad de una ley.

Para el año 2019, específicamente a partir del 1° de julio se publica la Ley 9635, “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, donde se emite formalmente una ley que respalde la legalidad de los precios de transferencia en Costa Rica, mediante un reglamento.

5.3. Control para la recaudación del impuesto sobre la renta

En la actualidad, la Dirección General de Tributación presenta una serie de controles para la fiscalización de los contribuyentes, que presentan su declaración de renta bajo las funciones de precios de transferencia.

El control principal es la presentación de la declaración informativa, establecido por el artículo N°8, del Decreto N°37898-H; sin embargo, en el periodo 2017, se emite una resolución, mediante la que se elimina la obligatoriedad de presentar la declaración informativa para los contribuyentes. La resolución surge debido a la falta de un sistema informático, que establezca una base de datos para la utilidad de la información que se recopila de las declaraciones informativas.

La falta de presupuesto es una problemática que surge desde el año 2017 hasta la actualidad, esto porque aún no existe un sistema informático que haga uso adecuado de la información. Además, la Administración Tributaria presenta un control mediante la auditoría tributaria para tratar de generar eficiencia ante el presente problema.

La auditoría tributaria es el método de fiscalización más importante ante el fisco, por lo que se invierte en capacitaciones para los auditores de cada región, este es considerado un mecanismo de control para la fiscalización de precios de transferencia.

5.4. Avances generados por el Decreto N°37898-H

Se infiere que el Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia” ha generado avances para el país en lo que respecta la aplicabilidad de precios de transferencia en relación con la recaudación del impuesto sobre la renta.

Costa Rica se encuentra en el proceso de formar parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). El país aprobó todos los índices en el área de precios de transferencia, esto quiere decir, que la nación se encuentra dentro de las directrices que emite la OCDE, lo que genera beneficios y avances en la legislación competente.

Finalmente, la investigación obtuvo resultados que fundamentan el hecho de que el Decreto N°37898-H sí presenta avances, desde su publicación hasta la actualidad, ya que pasó de ser un decreto, a formar parte de un reglamento emitido en la Ley N°9635, “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”.

6. Recomendaciones

El Decreto N°37898-H, “Disposiciones sobre precios de transferencia” ha generado avances en su aplicabilidad, para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, no obstante, posee una serie de debilidades que deben ser resueltas.

6.1. Decreto N°37898-H, "Disposiciones sobre precios de transferencia"

Los artículos estipulados en el decreto son de gran relevancia para la dirección y gestión de los precios de transferencia por parte de los contribuyentes; sin embargo, en la actualidad existe la falta de artículos y la necesidad de modificación.

La modificación e importación del artículo N°8 del Decreto N°37898-H, hace referencia a la declaración informativa. El artículo tomó menos relevancia al publicarse la resolución DGT-R-28-2017, debido a que se elimina la obligatoriedad de presentar la declaración según lo indica el artículo N°8, por lo que este debe ser modificado y actualizado.

Generar una nueva resolución sobre la ley, que indique una fecha para la entrega de la declaración informativa de precios de transferencia, esto con el fin de mejorar los controles para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta.

6.2. Disposiciones sobre precios de transferencias

Modificación de disposiciones establecidas en el decreto, que actualmente, pertenecen al reglamento emitido por la Ley N°9635, donde se generen responsabilidades y obligaciones por parte del contribuyente, así como la claridad de facultades de la Administración Tributaria.

6.3. Control para la recaudación del impuesto sobre la renta

Implementar un sistema informático que genere una base de datos, donde la información recopilada en las declaraciones informativas sea útil ante la Administración Tributaria y mejore la fiscalización, para las empresas que utilicen precios de transferencia.

Una mayor participación de fiscalización, por parte de los auditores tributarios, para que pongan en práctica las capacitaciones recibidas y mejorar el control de la información recopilada en los estudios de precios de transferencia, con el fin de generar mayor avance de la nueva Ley N°9635, “Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”.

6.4. Avances generados por el Decreto N°37898-H

La Dirección General de Tributación debe implementar directrices bajo lo establecido por la OCDE, con el fin de ingresar y formar parte de esta, a partir del desarrollo de mejoras en la ley y los reglamentos relacionados con los precios de transferencia en el país.

Bibliografía

Álvarez, M. (2007). ¿Obligatoriedad de los estudios de precios de transferencia? *Contabilidad y Negocios* (p. 17). Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=32649412&lang=es&site=ehost-live>

Araya, C. (2010). El sistema tributario Costarricense: Análisis y contribuciones para su reforma. *InterSedes*, 11(20).

Asamblea Legislativa, (1971). Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). (párr. 66). Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=100658&strTipM=TC

BBVA (2018). La OCDE: ¿para qué sirve ser miembro? ¿Qué es la OCDE?: nacimiento y países miembro, (párr. 1). Recuperado de <https://www.bbva.com/es/la-financiacion-sostenible-llega-al-sector-hotelerero-en-espana-de-la-mano-de-bbva/>

Berlín, F. *et al.* (1998). Diccionario universal de términos parlamentarios, Segunda Edición, México (p.236). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/virtual/dip/dicc_tparla/Dicc_Term_Parla.pdf

Berlín, F. *et al.* (1998). Diccionario universal de términos parlamentarios, Segunda Edición, México (p.272). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/virtual/dip/dicc_tparla/Dicc_Term_Parla.pdf

Berlín, F. *et al* (1998). Diccionario universal de términos parlamentarios, Segunda Edición, México (p.595). Recuperado de http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/virtual/dip/dicc_tparla/Dicc_Term_Parla.pdf

Buján, A. (2018). Recaudación Fiscal, Enciclopedia Financiera (párr. 1). Recuperado de <https://www.encyclopediainanciera.com/finanzas-publicas/recaudacion-fiscal.htm>

Debitoor (s.f). ¿Qué es un impuesto? (párr. 2). Recuperado de <https://debitoor.es/glosario/definicion-impuesto>

Díaz, D. (2014). La relevancia jurídica de los convenios para evitar la doble imposición bajo un sistema de renta territorial: caso de Costa Rica. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, (pág. 9). Recuperado de <http://hdl.handle.net/10669/28998>

Dirección General de Tributación (agosto 26, 2016). Declaración Informativa de Precios de Transferencia (anexo 01). Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/tax/documentos/160914-cr-tax-DGT-R-044-2016-Declaracion-Informativa-de-Precios-de-Transferencia.pdf>

Dirección General de Tributación Directa (junio 05, 2017). Reforma resolución “Declaración informativa de precios de transferencia”, modificación de la resolución DGT-R-44-2016, “Declaración Informativa de Precios de Transferencia” (párr. 02). Recuperado

dehttp://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC¶m2=1&nValor1=1&nValor2=84179&nValor3=108504&strTipM=TC&lResultado=1&nValor4=1&strSelect=sel

DGTD (febrero 02,2018). Suministro de información de empresas residentes en Costa Rica para el intercambio automático de información tributaria, conforme al reporte PAIS POR PAIS (Country by Country) de la OCDE (párr. 25). Recuperado de

http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=85788&nValor3=111068&strTipM=TC

Escorcía, Y., Galicia, T., García, G., García, B., Morales, A. (Octubre 2011). Estudio de los precios de transferencia, Escuela superior de comercio y administración Santo Tomás (p. 23). Recuperado de <https://tesis.ipn.mx/jspui/bitstream/123456789/8829/1/CP2011%20E846y.pdf>

Evolutiza Abogados y Asesores Tributarios (julio 11, 2016). Precios de Transferencia: Método del precio libre comparable, (párr. 3). Recuperado de <https://fiscalizate.wordpress.com/2016/07/11/precios-de-transferencia-metodo-del-precio-libre-comparable/>

Foscale, M., Rossello, J., Massud, L. (2013). Precios de transferencia, Universidad Nacional de Cuyo (p.3). Recuperado de http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf

Fraschini, J. y Rybnik, D. (Abril 1, 2008). ¿Qué son los precios de transferencia y cómo ayudan a las empresas?. Revista de antiguos alumnos del IEEM. (pág. 37).

Recuperado de <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&site=ehost-live>

Gómez, C. (setiembre, 2014). Los principios de igualdad tributaria y capacidad económica en la Ley del Impuesto sobre la Renta (pág. 13). Recuperado de

[http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/Los-Principios-de-Igualdad-Tributaria-y-Capacidad-Econ%C3%B3mica-en-la-Ley-del-Impuesto-](http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/Los-Principios-de-Igualdad-Tributaria-y-Capacidad-Econ%C3%B3mica-en-la-Ley-del-Impuesto-Sobre-La-Renta.pdf)

[Sobre-La-Renta.pdf](http://ijj.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/Los-Principios-de-Igualdad-Tributaria-y-Capacidad-Econ%C3%B3mica-en-la-Ley-del-Impuesto-Sobre-La-Renta.pdf)

Diccionario de la Lengua Española (2016). Precio (párr. 13). Recuperado de

<https://es.thefreedictionary.com/precio>

Grupo Consultor EFE (S.F). Novedades en precios de transferencia en Costa Rica.

(párr. 1) Documentación comprobatoria (estudio) en Costa Rica. Recuperado de

<https://www.grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/costa-rica>

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2014). Metodología de la investigación.(6 edición). México. McGraw Hill

Mancilla, M. (Julio 1, 2010). Auditoría tributaria de los precios de transferencia de las multinacionales en México. Cuadernos de contabilidad (pág. 475). Recuperado de

<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=fap&AN=69910277&lang=es&site=ehost-live>

Ochoa, M. (2014). Elusión o evasión fiscal/Tax avoidance or evasion. RICEA Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración, 3(5), 18-46.

Pérez, J., Gardey, A. (2008). Definición de mecanismo (párr. 13). Recuperado de <https://definicion.de/mecanismo/>

Poder Ejecutivo (setiembre 13, 2013). Disposiciones sobre precios de transferencia N°37898-H. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?nValor1=1&nValor2=75647&nValor3=93918

Rees, C (agosto 11, 2017). ¿QUÉ SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA? Recuperado de <https://www.elmundo.cr/opinion/los-precios-transferencia/>

Sánchez, J. (s.f). Beneficio Neto, Economipedia, (párr.1). Recuperado de <https://economipedia.com/definiciones/beneficio-neto.html>

Sánchez, (2018). Principios Tributarios (párr. 1). Recuperado de http://caterina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/diaz_e_n/capitulo3.pdf

Sánchez, K (setiembre 2018). Determinar el impacto de los principios fundamentales tributarios en cuanto a igualdad tributaria y capacidad, económica aplicada a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para promover el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes en Costa Rica. A. Igualdad Tributaria

Tejada, R. Y Ruiz, J. (2014). Tributación de la economía digital: el concepto de establecimiento permanente y los precios de transferencia. *Estrategia financiera*, (320), 64-70.

Anexos

Anexo N°01

Declaración Informativa de Precios de Transferencia

Resolución DGT-R-44-2016

SECCIÓN A: IDENTIFICACIÓN			
1	Número de cédula jurídica o de identidad:	2	Nombre o razón social del contribuyente:
3	Nombre del representante legal:	4	Número de cédula del representante legal:
5	Período del impuesto sobre las utilidades a que se refiere esta declaración:	6	Fecha de cierre del período impositivo:

SECCIÓN B: INFORMACIÓN GENERAL DE LAS OPERACIONES			
7	Nombre o razón social de la empresa vinculada:	8	País de residencia:
9	Criterio de vinculación:	10	Actividad principal de la empresa relacionada:
11	Tipo de operación:	12	Monto de operación:
13	Método de precios de transferencia:	14	Monto ajustado de la operación:
15	Parte analizada:		

SECCIÓN C: OPERACIONES SOBRE BIENES TANGIBLES			
16	Precio:	17	Precio comparable:
18	Análisis global o segmentado:	19	Indicador de rentabilidad:
20	Resultado del indicador:		

SECCIÓN D: OPERACIONES DERIVADAS DE USO DE ACTIVOS INTANGIBLES			
21	Criterio de cálculo de regalía:	22	Porcentaje de remuneración:
23	Tipo de intangibles:		

SECCIÓN E: OPERACIONES FINANCIERAS			
24	Monto de la operación principal:	25	Saldo al cierre del período:
26	Clase de tasa de interés:	27	Tasa de interés de referencia:
28	Margen (spread):	29	Tasa de interés fija:
30	Fecha de inicio de financiamiento:	31	Fecha de finalización del financiamiento:
32	Comisiones:		

SECCIÓN F: OPERACIONES DE PRESTACIÓN DE OTROS SERVICIOS			
33	Análisis global o segmentado:	34	Indicador de rentabilidad:
35	Resultado del indicador:	36	Criterio de cálculo del precio del servicio:
37	Porcentaje de cálculo del precio del servicio:	38	Criterio del cálculo de la comisión:
39	Comisión:		

40	Firma del representante legal:	41	Fecha:
----	--------------------------------	----	--------

Elaborado por: Dirección General de Tributación (2016).

Anexo N°02

Entrevista aplicada a Héctor Morales.

Contador de la compañía obligada tributaria

ENTREVISTA ENFOCADA AL MANEJO DE LA LEGISLA
CIÓN COMPETENTE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COSTA RICA.

N°01

Esta entrevista se realiza con el fin de obtener información relevante sobre la legislación competente a los precios de transferencia, que rige actualmente en las empresas con partes vinculadas, controlada por el Ministerio de Hacienda.

1. Nombre Completo:

Héctor Morales García

2. Empresa en la que labora y puesto que ejerce:

Fertica S.A

3. ¿Conoce usted el término precios de transferencia?

Si (CORRECTO)

No

N/A

4. Explique la aplicabilidad de los precios de transferencia en la compañía como obligado tributario.

Se realiza un estudio de precios de transferencia a partir de la legislación, considerando la base técnica y legal, con el fin de que las operaciones que se efectúan con partes vinculadas sean comparativas con los precios en el mercado. La OCDE manifiesta que la relación entre empresas vinculadas debe ser la misma en comparación a empresas independientes.

5. Luego de haber definido el tema sobre precios de transferencia ¿Conoce usted la legislación que rige a las empresas obligadas por el fisco, en materia de precios de transferencia, en el cálculo del impuesto sobre la renta? Desarrolle.
6. Si (CORRECTO)
7. No
8. N/A

El conocimiento sobre el Decreto N°37898-H, es el de dominio por los obligados tributarios, debido a que, establece los parámetros a seguir para la elaboración del estudio y manejo de los precios de transferencia, así como, el Código de Normas de Procedimientos.

9. En general, ¿Aplica usted los artículos establecidos en el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia”, mediante sus funciones laborales?

Si (CORRECTO)

No

N/A

Las diferentes operaciones que se realizan en conjunto con las filiales es en conocimiento con pleno que existe un estudio previo a esas operaciones, que se documentan en el estudio anual de precios de transferencia.

10. ¿Cuál es el tratamiento que se le brinda a los artículos establecidos en el Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia” en la contabilidad de su compañía, para la declaración del impuesto sobre la renta?

Las operaciones afectan directamente los resultados sobre la declaración del impuesto sobre la renta, paralelamente se relaciona con el tema de ajustes correlativos según lo indique el fisco, el obligado tributario presenta asesores en el tema en curso, con el fin de emplear de manera adecuada el cálculo de los precios de transferencia en las operaciones registradas por el contador.

11. Luego de la presentación del Decreto en el año 2013, se generan diferentes resoluciones sobre el mismo. ¿Conoce usted el cambio que ha generado las resoluciones, con relación a la presentación de Declaraciones ante la Administración Tributaria? Explique.

Si (CORRECTO)

No

N/A

La principal modificación desarrollada por las resoluciones es la obligatoriedad de la presentación de la declaración informativa, existe todo un marco regulatorio técnico a nivel internacional, donde a partir del Decreto y las resoluciones no han afectado directamente en el manejo de los precios de transferencia para los obligados tributarios.

12. ¿Utiliza usted un método de precios de transferencia? ¿Cuál método aplica?

Si (CORRECTO)

No

N/A

El obligado tributario maneja el método de margen neto sobre la transacción, así como el método de participación de utilidades. La metodología depende directamente de la naturaleza de la compañía, cada empresa presenta sus particularidades, por lo que no se puede aplicar el mismo método por igual.

13. ¿De qué manera presenta información ante la Administración Tributaria, cuando esta se lo solicita, con relación al impuesto sobre la renta y la aplicabilidad de los precios de transferencia?

Actualmente, el obligado tributario no ha sido objeto de estudio por parte de la auditoría tributaria, sin embargo, el procedimiento que se realiza consiste en la declaración que la compañía presenta, luego los responsables realizan un cruce de información según los indicadores establecidos, continuamente se hace la solicitud del estudio de precios de transferencia al obligado tributario para finalizar con el ajuste correspondiente

14. En conclusión. ¿Considera usted que la Legislación actual ha generado avances en el manejo de los precios de transferencia para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, durante el periodo 2017-2018?

El Decreto N°37898-H ha generado avances, mejorando la recaudación del impuesto sobre la renta, a partir de posibles ajustes necesarios, al revisar los estudios sobre precios de transferencia.

¡Muchas Gracias!

Anexo N°03

Entrevista aplicada a Ricardo Caballeros

Sub director de acuerdos previos de precios de transferencia.

ENTREVISTA ENFOCADA AL MANEJO DE LA LEGISLACIÓN
COMPETENTE A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COSTA RICA.

N°02

Esta entrevista se realiza con el fin de obtener información relevante sobre la legislación competente a los precios de transferencia, que rige actualmente en las empresas con partes vinculadas, controlada por el Ministerio de Hacienda.

1. Nombre Completo:

Ricardo Caballeros Vela

2. Empresa en la que labora y puesto que ejerce:

Sub director de acuerdos previos de PT. DTInterncional de DTG

3. ¿Conoce usted el término precios de transferencia?

15. Si (CORRECTO)

16. No

17. N/A

4. Según los parámetros establecidos por la Administración Tributaria en el control de la recaudación del impuesto sobre la renta en efecto de los precios de transferencia. ¿Cómo los obligados tributarios cumplen con esos parámetros en las declaraciones del impuesto sobre la renta?

Se debe reconocer dos formas de controlar, una es la obligación de presentar el estudio de precios de transferencia, esto cuando la Administración Tributaria lo solicite, debido a que actualmente no existe una fecha estipulada para la presentación del estudio. Otros de los métodos de control son capacitaciones que reciben los auditores tributarios, esto con el fin de generar un mejor estudio y alcance de auditoría.

5. Explique los controles utilizados por la Administración Tributaria para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, relacionado al manejo de los precios de transferencia por parte de los obligados tributarios.

La metodología que se utiliza para el control por parte de la Administración Tributaria, se da mediante índices de comparabilidad y la información recopilada por parte de las declaraciones informativas que se solicitan por medio de estudios de precios de transferencia, es ahí donde se establecen los sujetos a auditoría.

6. Cómo verifica la Administración Tributaria, el cumplimiento de los controles indicado en el punto anterior, para la recaudación nacional del impuesto sobre la renta.

El Ministerio de Hacienda pretendía verificar y controlar mediante una resolución la obligatoriedad de la presentación de la declaración informativa, no obstante, ocurre un inconveniente con el sistema computarizado, por lo que debió cambiar e invertir en la plataforma informativa que ahora se conoce como la Administración Tributaria Virtual.

7. La OCDE establece una serie de directrices relacionadas al uso correcto de los precios de transferencia, tomando en consideración los métodos para el cálculo de dichos precios, ¿Cuáles son los métodos de mayor uso por los obligados tributarios en Costa Rica? ¿Y por qué?

Las empresas utilizan el margen neto de la transacción porque el método CUP no tiene productos comparados y descartan el costo adicionado y el precio de reventa porque no están seguros si la contabilidad de los comparables es homogénea con la contabilidad comparada, llamada también la empresa texteada.

8. ¿Con qué frecuencia se realizan ajustes correlativos en la presentación de declaración impuesto sobre la renta en materia de precios de transferencia?

Existe un proceso para la auditoría tributaria, el cual consiste en la declaración informativa, luego se realiza un comparativo entre índices para identificar a los contribuyentes sujetos a auditoría, finalmente se solicita el estudio sobre precios de

transferencia con el fin de comparar ambos estudios y proceder al ajuste del pago del tributo, por lo que el contribuyente decide si aceptar el ajuste o continuar con un procedimiento legal ante el tribunal.

9. ¿Considera usted que el Decreto N°37898-H y sus resoluciones han generado avances en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta?

Si (CORRECTO)

No

N/A

Explique:

No se tiene como medir, estaba por la libre, actualmente no sucede esta arbitrariedad.

10. ¿Considera usted que los controles establecidos por la Administración tributaria y el Decreto N°37898-H, han contribuido con una mejorar recaudación nacional del impuesto sobre la renta en materia de precios de transferencia?

Hace falta el principal control, la declaración informativa para abarcar completamente el control de la recaudación nacional del impuesto sobre la renta en función a precios de transferencia. Existe una directriz en borrador para la selección de casos a auditoria sobre precios de transferencia, el cual sería uno de los controles más importantes en el país.

¡Muchas Gracias!

Anexo N°04

Lista de cotejo

Obligado tributario.

LISTA DE COTEJO N°01					
Fecha:	01/03/2019	Lugar:	Fertica S.A	Hora:	09:21 a.m
Nombre del observador:	Stacy Rosas Baltodano				
Objetivo:	Recopilar aspectos sobre la aplicabilidad del Decreto N°37898-H "Disposiciones sobre precios de transferencia" en una compañía contribuyente bajo dicho decreto.				
Aspectos por observar	Muy bueno	Bueno	Regular	Malo	
Claridad de los artículos estipulados por el Decreto N°37898-H.		X			
Aplicabilidad del Decreto N°37898-H en la contabilidad tributaria de la compañía.		X			
Conocimiento del manejo de precios de transferencia por parte del funcionario encargado (contador).			X		
Método utilizado para el cálculo de precios de transferencia en la compañía.		X			
Evaluación general sobre el manejo de los precios de transferencia como obligado tributario.		X			

Anexo N°05
Lista de cotejo

Dirección General de Tributación

LISTA DE COTEJO N°02					
Fecha:	07/06/2019	Lugar:	Edificio La Llacuna, Ministerio de Hacienda	Hora:	11:00 a.m
Nombre del observador:	Stacy Rosas Baltodano				
Objetivo:	Recopilar variables sobre los controles efectuados por la Administración Tributaria en la recaudación nacional del impuesto sobre renta.				
Aspectos por observar	Muy bueno	Bueno	Regular	Malo	
Aplicación de las directrices establecidas por la OCDE.	X				
Claridad de los artículos estipulados por el Decreto N°37898-H.	X				
Efectividad de las funciones establecidas por la Administración Tributaria en la recaudación nacional del impuesto sobre renta.		X			
Cantidad de funcionarios a cargo de las funciones para la recaudación nacional del impuesto sobre renta.		X			
Evaluación general sobre los controles utilizados por la Administración Tributaria, en la recaudación nacional del impuesto sobre renta.		X			

Anexo N°06
Decreto N°37898-H

“Disposiciones sobre precios de transferencia

Artículo 1°-Principio de libre competencia. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 8° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 1).

Artículo 2°-Facultades de la Administración. La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 4).

Artículo N°3 Ajuste correlativo. El ajuste correlativo es un acto realizado por la Administración Tributaria fundamentado en la verificación de un estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria de otro país. Este ajuste correlativo tiene como fin evitar la doble imposición, producto de un ajuste de precios

de transferencia aplicado por otra Administración Tributaria. Este ajuste se aplicará cuando así se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado, resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de este decreto y que a consecuencia de aquél se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 6).

Artículo N°4, Definición de partes vinculadas. A los efectos del presente decreto, se consideran partes vinculadas las personas físicas o jurídicas y demás entidades residentes en Costa Rica y aquellas también residentes en el exterior, que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente, o cuando las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambos contribuyentes, o que por alguna otra causa objetiva pueda ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 7).

Artículo N°5 Análisis de comparabilidad. El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 27).

Artículo N°6 De los métodos. La determinación del precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos. Se aplicará el método más adecuado que respete el principio de libre competencia. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 39).

Artículo N°7 Determinación del precio de libre competencia. En los casos en que proceda, se determinará el rango intercuartil utilizando la serie de los comparables identificados. Si el precio o margen de la transacción analizada se encuentra fuera del rango contenido entre el primer y el tercer cuartil, se considera que el valor o precio no es de libre competencia y se establece la mediana como el precio de libre competencia. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 48).

Artículo N°8 Declaración informativa. Están obligados a presentar ante la Dirección General de Tributación la declaración informativa de precios de transferencia, con periodicidad anual, aquellos contribuyentes que se encuentren dentro de las dos situaciones siguientes:

- a. Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y
- b) Se encuentren clasificados como grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 49).

Artículo N°9 Pautas generales de documentación: Los contribuyentes deben tener la información, los documentos y el análisis suficiente para valorar sus operaciones con partes vinculadas, según lo defina la Administración Tributaria mediante resolución general. La documentación elaborada o utilizada en este proceso, debe estar a disposición de la Administración Tributaria, con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 54).

Artículo N°10 Acuerdos de Precios por anticipado. Los contribuyentes podrán solicitar un Acuerdo de Precios por Anticipado a la Administración Tributaria con el fin de determinar la valoración de las operaciones entre personas relacionadas, con carácter previo a su realización. Dicha solicitud se debe acompañar de una propuesta del contribuyente que se fundamente en el valor de las operaciones que habrían

convenido partes independientes en operaciones similares. (Poder Ejecutivo, 2013, Disposiciones sobre Precios de Transferencia, párr. 69).

Anexo III (Reglamento de Trabajos Finales de Graduación)**CARTA DE AUTORIZACIÓN PARA USO Y MANEJO DE LOS TRABAJOS
FINALES DE GRADUACIÓN UNIVERSIDAD TÉCNICA NACIONAL****(Trabajo Individual)**

Puntarenas, sábado 21 setiembre, 2019.

Señores

Vicerrectoría de Investigación

Sistema Integrado de Bibliotecas y Recursos Digitales

Estimados señores:

Yo Stacy Rosas Baltodano portadora de la cédula de identidad número 6 0442 0847. En mi calidad de autora del trabajo de graduación titulado: “Avances generados por la implementación del Decreto N°37898-H “Disposiciones sobre precios de transferencia”, en la recaudación nacional del impuesto sobre la renta, para el periodo 2017-2018.”.

El cual se presenta bajo la modalidad de:

Tesis de Graduación

Presentado en la fecha 21/09/2019, autorizo a la Universidad Técnica Nacional, sede del pacífico, para que mi trabajo pueda ser manejado de la siguiente manera:

Autorizo	SI	No
Conservación de ejemplares para préstamo y consulta física en biblioteca	X	
Inclusión en el catálogo digital del SIBIREDI (Cita catalográfica)	X	
Comunicación y divulgación a través del Repositorio Institucional	X	
Resumen (Describe en forma breve el contenido del documento)	X	
Consulta electrónica con texto protegido	X	
Descarga electrónica del documento en texto completo protegido	X	
Inclusión en bases de datos y sitios web que se encuentren en convenio con la Universidad Técnica Nacional contando con las mismas condiciones y limitaciones aquí establecidas.	X	

Por otra parte, declaro que el trabajo que aquí presento es de plena autoría, es un esfuerzo realizado de forma personal, académica e intelectual con plenos elementos de originalidad y creatividad. Garantizó que no contiene citas, ni transcripciones de forma indebida que puedan devenir en plagio, pues se ha utilizado la normativa vigente de la American Psychological Association (APA). Las citas y transcripciones utilizadas se realizan en el marco de respeto a las obras de terceros. La responsabilidad directa en el diseño y presentación son de competencia exclusiva, por tanto, eximo de toda responsabilidad a la Universidad Técnica Nacional.

Consciente de que las autorizaciones no reprimen mis derechos patrimoniales como autora del trabajo. Confío en la que Universidad Técnica Nacional respete y haga respetar mis derechos de propiedad intelectual.

Firma del estudiante:



Cédula: 6 0442 0847

Día: 21/9/2019

Anexo V

BOLETA DE PRESENTACIÓN FORMAL DE TRABAJOS FINALES DE GRADUACIÓN

UNIVERSIDAD TÉCNICA NACIONAL

SOBRE EL AUTOR (ES) DEL TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN				
Primer apellido	Segundo apellido	Nombre	Número de cédula	Firma del estudiante
Rosas	Baltodano	Stacy	604420847	

Carrera a la que pertenece:	Título obtenido:
Fecha de presentación: / /	
USO EXCLUSIVO PARA EL DIRECTOR DE CARRERA Y LOS ENCARGADOS DE BIBLIOTECAS	
Verificación de documentación	Marque con (x)
	<input type="checkbox"/> Documento físico del trabajo final
	<input type="checkbox"/> Carta de autorización para uso y manejo de los trabajos finales de graduación
	<input type="checkbox"/> Acuso de recibido de la versión digital por parte de la Vicerrectoría de Investigación
	<input type="checkbox"/> Copia digital para la carrera
<input type="checkbox"/> Entrega de resumen con palabras claves para biblioteca	

Nombre del Director (a) de carrera:	Firma del Director de carrera	Fecha de aprobación
Número de presentación asignado en biblioteca		
Nombre y firma del funcionario de la biblioteca que recibe:		
Sello de biblioteca		

Nota: Esta boleta debe presentarse en original a la biblioteca con copia a Director de Carrera.