

N° 37898-H

LA PRESIDENTA DE LA REPÚBLICA

Y EL MINISTRO DE HACIENDA

Con fundamento en el artículo 140, incisos 3) y 18) de la Constitución Política y los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755 del 3 de mayo de 1971.

Considerando:

I.—Que la globalización de procesos económicos a gran escala ha generado una creciente interdependencia entre los distintos países del mundo, unificando sus mercados bajo procesos dinámicos de los que el ordenamiento jurídico tributario no está ajeno. Las transacciones inter empresariales son cada día más comunes entre sujetos económicos con algún grado de vinculación, con respecto al capital o al poder de dirección. Actualmente la mayoría de las transacciones internacionales se realizan entre empresas del mismo grupo empresarial.

II.—Que la estrategia comercial de las operaciones de esos grupos empresariales responde a intereses de diferente índole, entre los cuales se encuentra maximizar sus beneficios económicos consecuente con el ánimo de lucro; sin embargo, en algunos casos, la fijación de precios entre empresas vinculadas, denominados precios de transferencia, podría perseguir otros motivos como trasladar la fuente de la ganancia de una jurisdicción a otra, perjudicando o erosionando las bases fiscales de un determinado país.

III.—Con respecto al tema de los precios de transferencia, la Contraloría General de la República en el libro denominado “El Sistema Tributario Costarricense”, señala: “Estos precios, llamados precios de transferencia, pueden ser usados para trasladar utilidades hacia los sitios en donde los impuestos son menores, sin importar dónde se generaron los beneficios. Además de los precios de transferencia, las corporaciones utilizan los créditos entre las subsidiarias y la valoración de marcas y patentes para transferir excedentes de una jurisdicción tributaria a otra. Para recurrir a estos mecanismos no se precisa ser una gran empresa, alcanza con crear empresas relacionadas en el exterior y utilizar los precios de transferencia para trasladar recursos de un sitio a otro. En esta forma, el comercio internacional, que juega un papel cada vez más importante en el mundo, abre oportunidades globales de evasión y elusión de los tributos y plantea un reto gigantesco a los gobiernos y a las administraciones tributarias.”

IV.—Que en el ámbito internacional, existe una tendencia de adoptar normas específicas que regulen los precios de transferencia, en cuanto a sus principios básicos, metodología y procedimientos, con el objeto de mejorar la recaudación y lograr mayor justicia tributaria.

V.—Que la Dirección General de Tributación ha realizado determinaciones de oficio en el tema de precios de transferencia, de conformidad con la Directriz Interpretativa N° 20-03 denominada “Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado”, de fecha 10 de junio del 2003, fundamentada en el artículo 8 del

Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que contiene el denominado “Principio de Realidad Económica”. La realización de estudios sobre precios de transferencia promueven un tratamiento fiscal equitativo entre las empresas que forman parte de corporaciones internacionales y las empresas independientes, pues las empresas vinculadas y no vinculadas reciben de ese modo el mismo tratamiento fiscal. En términos generales, las determinaciones de oficio realizadas desde el año 2003, han sido confirmadas por el Tribunal Fiscal Administrativo y el Tribunal Contencioso Administrativo.

VI.—Que mediante la Resolución N° 2012004940 de las quince horas y treinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, rechazó una acción de inconstitucionalidad presentada en contra de la citada Directriz Interpretativa N° 20-03.

VII.—Que mediante avisos publicados en el Diario Oficial *La Gaceta* de fechas 21 de diciembre del 2012 (Alcance Digital N° 210, *La Gaceta* N° 247) y 24 de diciembre del 2012 (Alcance digital N° 211, *La Gaceta* N° 248), se otorgó a los interesados la oportunidad de exponer su parecer respecto al presente decreto.

VIII.—Que en razón de lo anterior, y con el propósito de brindar mayor seguridad jurídica, tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, se considera conveniente emitir las siguientes disposiciones sobre la materia de Precios de Transferencia. **Por tanto:**

Decretan:

Disposiciones sobre Precios de Transferencia

Artículo 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.

Esta valoración solo procede cuando la acordada entre las partes vinculadas resultare en una menor tributación en el país o en un diferimiento en el pago del impuesto.

El valor determinado deberá reflejarse para fines fiscales en las declaraciones de renta que presenta el contribuyente, atendiendo para ello la metodología establecida en los artículos contenidos en este Decreto.

Artículo 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.

En estos casos, la Administración está vinculada por el valor ajustado en relación con el resto de partes vinculadas residentes en el país.

Artículo 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.

Artículo 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.

Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando una persona o entidad tenga su residencia en una jurisdicción extraterritorial que no tenga facultades suficientes, según la legislación de ese país, para intercambiar información de relevancia fiscal con la Administración Tributaria costarricense.

Se considerarán específicamente partes vinculadas:

1. Las personas físicas o jurídicas que califiquen en alguna de las siguientes situaciones:

a) Una de ellas dirija o controle la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos a voto.

b) Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas personas jurídicas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos a voto de ambas personas.

c) Cuando se trate de personas jurídicas que constituyan una misma unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una persona jurídica sea socia o participe de otra y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

i. Que posea la mayoría de derechos de voto.

- ii. Que tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - iii. Que pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - iv. Que haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría del órgano de administración.
 - v. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada, sean miembros del órgano de administración o altos ejecutivos de la persona jurídica dominante o de otra dominada por esta.
- d) Cuando dos o más personas jurídicas formen cada una de ellas, una unidad de decisión respecto de una tercera persona jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, todas ellas integrarán una unidad de decisión.

A los efectos de este apartado, también se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

2. También se considerarán partes relacionadas:

- a) En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- b) Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma, residente en el exterior.
- c) Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.
- d) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el exterior.
- e) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Artículo 5º—Análisis de comparabilidad. El análisis de comparabilidad permite determinar si las operaciones vinculadas objeto de estudio, son compatibles con el principio de plena competencia e implica la comparación de la operación vinculada objeto de la revisión y la o las operaciones no vinculadas que se consideren potencialmente comparables. La búsqueda de comparables constituirá solamente una parte del análisis de comparabilidad.

Para la realización del análisis de comparabilidad se debe considerar como mínimo los siguientes elementos:

- a. Las características de las operaciones, productos y servicios, según sea el caso.
- b. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c. Términos o condiciones contractuales.
- d. Circunstancias económicas, información financiera, valoración del entorno en el que el grupo económico desarrolla su actividad, el sector productivo, aspectos macroeconómicos, condiciones de mercado, entre otros.
- e. Las estrategias empresariales o de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
- f. Identificación y análisis de precios de transacciones comparables, tanto internos como externos.

Se entiende por precio de transacción comparable interna, el precio que una parte interviniente en la operación vinculada acuerda con una parte independiente y por precio de una transacción comparable externa, el precio entre dos o más partes independientes, es decir donde ninguna de las cuales interviene en la operación vinculada.

Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada si se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes:

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

Artículo 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:

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

su defecto, en el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de los costos de venta.

c) Método del precio de reventa: Consiste en sustraer del precio de venta de un bien o servicio, el margen de utilidad habitual que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas independientes o, en su defecto, el que personas independientes aplican a operaciones comparables efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, considerando las particularidades de la operación. Se considera margen de utilidad habitual el porcentaje que representa la utilidad bruta respecto de las ventas netas.

d) Método de la partición de utilidades: Consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por las partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

i. Se determinará la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación.

ii. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas, considerando elementos tales como activos, costos y gastos, u otra variable que refleje adecuadamente lo dispuesto en este párrafo, de cada una de las partes vinculadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes vinculadas.

e) Método del margen neto de la transacción: Consiste en atribuir a las operaciones realizadas con una persona relacionada el margen neto que el contribuyente o, en su defecto, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. El margen neto se calculará sobre costos, ventas o la variable que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones.

Adicionalmente se podrá aplicar en forma alternativa al método del numeral i) anterior, la valoración de los bienes con cotización internacional.

Artículo 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.

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

a. Que realicen operaciones nacionales o transfronterizas con empresas vinculadas y

b) Se encuentren clasificados como grandes contribuyentes o grandes empresas territoriales, o que sean personas o entidades que se encuentren bajo el régimen de zona franca.

En todo caso y con independencia de lo dispuesto en los incisos a y b de este artículo, todos los contribuyentes que realicen operaciones con vinculados residentes en Costa Rica o en el exterior, deben determinar sus precios de transferencia razonablemente y comprobar si resultan pertinentes, para efectos fiscales, de conformidad con el principio de plena competencia.

Mediante resolución se indicarán las disposiciones generales sobre esta declaración informativa.

Artículo 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.

Las necesidades de documentación de la Administración se concretarán aplicando los principios de gestión empresarial prudente, sopesando que las obligaciones de documentación no impliquen costos o cargas desproporcionados en relación con las circunstancias propias de los contribuyentes.

La documentación e información relacionadas con el cálculo de los precios de transferencia indicados en los formularios de declaración autorizados por la Administración Tributaria, deberán ser conservadas por el contribuyente durante el plazo previsto en el artículo 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, debidamente traducidas al idioma castellano, si fuere el caso. A tal efecto, la documentación e información a conservar será, entre otras, la siguiente:

- a) Las actividades y funciones desarrolladas por el contribuyente.
- b) Lista de activos fijos utilizados en las operaciones vinculadas, en la medida en que sean económicamente relevantes en el análisis de las operaciones con partes vinculadas.
- c) Riesgos inherentes a la actividad, tales como los comerciales, financieros, los asumidos en la producción, transformación, comercialización, venta de los bienes y/o servicios realizados por el contribuyente, en la medida que sean relevantes para el análisis de las operaciones con partes vinculadas.
- d) Descripción general de la estructura organizativa y operativa del contribuyente y del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma, incluyendo la identificación de personas que dentro del grupo, realicen operaciones con el contribuyente.
- e) Nombre, denominación y/o razón social, número de registro de contribuyente, domicilio fiscal del contribuyente domiciliado en Costa Rica, así como también de las partes vinculadas con las cuales el contribuyente mantuvo operaciones.

- f) Información sobre las operaciones realizadas con partes vinculadas, su cuantía y la moneda utilizada.
- g) Estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera.
- h) Contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados con él, en la medida en que sean relevantes para el análisis de las operaciones con vinculados.
- i) Método o métodos utilizados para la determinación de los precios conforme al principio de plena competencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la operación o empresa.
- j) Identificación de cada una de las operaciones o empresas comparables seleccionadas; incluyendo la identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables; detalle de los elementos, la cuantificación y la metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados; detalle de los comparables no seleccionados indicando los motivos y consideraciones para desecharlos; descripción de la actividad empresarial y las características del negocio de las compañías comparables.
- k) Información específica acerca de si las partes vinculadas en el extranjero se encuentran o fueron objeto de una fiscalización en materia de precios de transferencia, o si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o tribunales competentes. Asimismo, la información del estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o que exista una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia de las resoluciones correspondientes.
- l) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada.

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

Cuando no se logre un consenso entre el contribuyente y la Administración Tributaria en la suscripción del acuerdo, se dictará un auto que así lo indique y en el mismo se dispondrá el archivo del expediente. Contra este auto no cabrá recurso alguno.

Los acuerdos de precios por anticipado tendrán una vigencia de tres años.

Mediante resolución se establecerán las disposiciones generales que regularán la forma en que se tramitarán estos acuerdos.

Artículo 11.—Rige a partir de su publicación.

Dado en la Presidencia de la República.—San José, a los cinco días del mes de junio del dos mil trece.

Publíquese.—LAURA CHINCHILLA MIRANDA.—El Ministro de Hacienda, Edgar Ayales.—1 vez.—O. C. N° 17346.—Solicitud N°60112.—C-191170.—(D37898-IN2013058942).

Publicado en La Gaceta N° 176 del viernes 13 de setiembre de 2013.