

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS
VICERRECTORÍA ACADÉMICA**

CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA

**ANÁLISIS DE LAS REPERCUSIONES A NIVEL FISCAL POR
LA APLICACIÓN DEL ESTUDIO DE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA; CONFORME A LAS REGULACIONES DE
LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN COSTA
RICA, PARA LA EMPRESA QUÍMICOS Y PIGMENTOS S.A.,
EN EL PERIODO 2017**

MODALIDAD DE TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE BACHILLERATO EN CONTADURÍA

AUTOR: JOSÉ DAVID LIZANO RODRÍGUEZ

TUTORA: IVETTE BARBOZA CASCANTE

SEDE ARANJUEZ

ABRIL, 2018

Agradecimientos

Mis más profundos y sinceros agradecimientos para Él, que me ha puesto donde actualmente estoy, aquel a quien todos mis logros entrego y con gran orgullo ante toda persona que me pregunta “¿Cómo lo has hecho?”, le respondo “Gracias a Dios”. Una sencilla palabra que se queda dolorosamente corta para todo lo que uno quiere expresar en ella, mas Yahveh sabe y siente todo lo que desde lo más profundo de mi corazón le tengo por agradecer.

Asimismo a mis padres, por criarme desde pequeño y darme todo lo que necesité para llegar hasta este punto, por enseñarme la responsabilidad de ser una buena persona y un ético profesional. A ellos, infinitas gracias les daré por el resto de mi vida.

A mi pareja, mis hermanos y mi hermana por su constante y peculiar apoyo; en todo momento que los necesité allí estaban para mí, sin importar sus condiciones, siempre me dieron su honesta opinión y consejo, que apreciaré y recordaré a cada instante.

Para mi familia, seres queridos y amigos cercanos, ya que directa o indirectamente me han ayudado a formarme.

A todos los profesores que nos dieron seguimiento y, en especial, a mi tutora Ivette Barboza por su siempre atento interés de enseñarnos.

Finalmente, le pido a Dios que este sea un paso de muchísimos más por crecer profesionalmente, no obstante, con el alma le pido que, sin importar cuanto llegue a surgir laboralmente, nunca se aparte mi centro de Él. En el momento que deje de hacerlo, mi vida no tendrá sentido.

Contenido

Declaración Jurada.....	2
Agradecimientos	3
Carta del Filólogo	5
Contenido.....	6
Tablas.....	10
Gráficos.....	12
Resumen.....	13
CAPÍTULO I: INTRODUCCION	14
Planteamiento del Problema de Investigación	14
Objetivos de la Investigación.....	17
Objetivo General.....	17
Objetivos Específicos	18
Justificación del Problema de Investigación.....	18
Proyecciones de la Investigación	32
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	34
Previo al entendimiento de la teoría más importante que abarca el tema de investigación se procederá a definir términos de relevancia que se mencionarán conforme al desenvolvimiento del documento, los conceptos a definir son los siguientes.	35
Precios de Transferencia.....	36
Partes vinculadas.....	37
Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	40
Relación/Vínculo de los precios de transferencia, las partes vinculadas y la ley del impuesto	43
Auge de precios de transferencia, sus beneficios, Decreto 37898-H, sus actualizaciones y publicaciones del Ministerio de Hacienda al respecto.....	44

Maximización de beneficios por aplicación de precios de transferencia.....	47
Reseña de la Empresa y de su Giro Comercial	62
CAPÍTULO III: MARCO METODOLOGICO	65
Enfoque de la Investigación.....	65
Diseño de la Investigación	66
Población de la Investigación	67
Muestra	68
Variables de la Investigación	69
Precio	69
Ingresos	70
Impuestos	70
Instrumentos Utilizados de la Investigación	71
Cuestionario	71
Revisión de documentación interna	72
Entrevistas.....	73
Encuesta	73
Proceso para la Recolección de Datos	74
Método de Análisis de los Datos	75
CAPÍTULO IV: ANALISIS DE RESULTADOS	77
Análisis de Resultados para el Apéndice A	77
Análisis de Resultados para el Apéndice B y B.1	83
Análisis de Resultados para el Apéndice C	88
Análisis de las Repercusiones de un Estudio de Precios de Transferencia	95
Aplicación de Estudio de Precios de Transferencia Bajo el Método PCNC	100
CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	107

Conclusiones	107
Recomendaciones	108
CAPITULO VI: PROPUESTA	110
Objetivos de la Propuesta	110
Objetivo General.....	110
Objetivo Específico.....	110
Glosario.....	111
Descripción de la Propuesta.....	112
Presupuesto	116
Cronograma de Actividades.....	117
Referentes	118
Apéndice A	121
Cuestionario de reconocimiento interno (autoadministrado) de la empresa Químicos y Pigmentos S.A., aplicado a la administración”	121
Apéndice B	126
Entrevista de Reconocimiento Estructurada, Aplicada a la Administración de la Empresa	126
Apéndice B.1	132
Checklist de Conocimiento Empresarial para Determinar su Posición ante Precios de Transferencia según Decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.....	132
Apéndice C	137
Encuesta de conocimiento de Precios de Transferencia, aplicado a profesionales en ramas coherentes	137
Apéndice D	142
Balance de Situación Financiera de Químicos y Pigmentos S.A.	142
Apéndice E.....	143

Estado de Resultados de Químicos y Pigmentos S.A. 143

Tablas

Tabla 1 Cuadro Estadístico de la pregunta número 3 del cuestionario aplicado a la administración	79
Tabla 2 Cuadro Estadístico de la pregunta número 6 del cuestionario aplicado a la administración	81
Tabla 3 Respuesta de la pregunta número diez del cuestionario aplicado a la administración	83
Tabla 4 Cuadro Estadístico del Checklist para Identificar Partes Vinculadas.....	86
Tabla 5 Análisis para la Selección del Método de Precios de Transferencia a Probar	87
Tabla 6 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número cinco.....	90
Tabla 7 Cuadro Estadístico del Checklist para Identificar Partes Vinculadas.....	92
Tabla 8 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número ocho.....	93
Tabla 9 Total de Renta Bruta Real de Químicos y Pigmentos S.A.	99
Tabla 10 Productos más materiales en las compras de Químicos y Pigmentos S.A.	102

Figuras

Figura 1 Esquema de Precios de Transferencia	62
Figura 2 Organigrama Empresarial.....	63
Figura 3 Rangos Intercuartiles Aceptados para Precios de Transferencia en Costa Rica	96
Figura 4 Tarifa del impuesto sobre las utilidades en personas jurídicas.....	97
Figura 5 Rango Intercuartil Aceptable de Ganancia Para Empresas Semejantes a Químicos y Pigmentos S.A. Según la Administración Interna	98
Figura 6 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 1 (Método del PCNC)	103
Figura 7 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 2 (Método del PCNC)	104
Figura 8 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 3 (Método del PCNC)	104
Figura 9 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 4 (Método del PCNC)	105
Figura 10 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 5 (Método del PCNC)	106
Figura 11 Explicación de la plantilla propuesta, parte 1	113
Figura 12 Explicación de la plantilla propuesta, parte 2.....	114
Figura 13 Explicación de la plantilla propuesta, respuesta positiva	115
Figura 14 Explicación de la plantilla propuesta, respuesta negativa	115
Figura 15 Explicación de la plantilla propuesta, parte 3.....	116

Gráficos

Gráfico 1 Respuesta de la pregunta número 3 del cuestionario aplicado a la administración.....	79
Gráfico 2 Respuesta de la pregunta número 6 del cuestionario aplicado a la administración.....	81
Gráfico 3 Resumen del Checklist para Identificar Partes Vinculadas	85
Gráfico 4 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número siete	92
Gráfico 5 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número diez.....	94

Resumen

“Precios de transferencia” (en adelante PT) es un tema relativamente nuevo a nivel mundial y aún más a nivel nacional, ya que no tiene más de 5 años desde que se empezó a regular en el territorio nacional por el Ministerio de Hacienda, que ha tratado de hacer su mejor esfuerzo en controlar las prácticas de transfer pricing.

A vistas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), PT se refiere a la erosión de la base imponible y el traslado de las utilidades que una empresa realiza entre un país y otro con sus relacionados, con el único objetivo de verse beneficiado a nivel fiscal a la hora de tributar por impuestos a la renta en donde menor tasa impositiva se cancele. Este proceso ha sido catalogado como desleal ante el principio de “Comercio Justo” y por esta razón se ha tratado de controlar.

Para medir el tema, la OCDE propone varias técnicas que limitan estas situaciones, una de estas es un estudio de precios de transferencia, que solo es aplicable en aquellas compañías que tienen relacionadas que se encuentran ubicadas en distintos territorios y, adicional, su operación puede ser comparable contra otra empresa semejante.

El gobierno de Costa Rica, mediante el decreto 37898-H de la Administración Tributaria y todas sus publicaciones relacionadas, dio el primer paso hacia una recaudación más eficaz fiscalizando transfer pricing y estableció una serie de requisitos para los contribuyentes.

La empresa Químicos y Pigmentos S.A. es un sujeto aplicable para un estudio de PT, ya que nunca se ha hecho un análisis al respecto, es decir, no conoce su posición actual ante las regulaciones instituidas y, por tanto, se ha decidido ejecutar un estudio que les permita clarificar su situación actual.

CAPÍTULO I: INTRODUCCION

Planteamiento del Problema de Investigación

“Precios de transferencia” alude al traspaso de utilidades de una empresa intercambiando a precios distintos a los del mercado con empresas relacionadas, con el fin de obtener beneficios propios en materia fiscal, sea a nivel internacional e inclusive al mismo nivel nacional. Estas empresas relacionadas se conocen comúnmente como empresas hermanas, casas matrices y sus sucursales, grupo mercantil, corporaciones, marcas, entre otras...

El tema de precios de transferencia (PT) o conocido como “transfer pricing” en inglés, va directamente relacionado con la afectación de ingresos monetarios que sufren las autoridades fiscales de los países. Las empresas logran esto desviando ingeniosamente sus ganancias a donde las tasas impositivas porque estas son más bajas comparadas a otros. Es decir, para que, transfiriendo utilidades de un lugar a otro; según mejor convenga, una entidad se pueda ver favorecida al pagar menos impuestos, pero que a su vez causa un desequilibrio en los ingresos fiscales de los gobiernos.

Recapitulando, dichos aprovechamientos fiscales se generan cuando una compañía envía sus utilidades, donde, por estas se pagan menos impuestos que en otros países y, consecuentemente, al tributar menos, se aprovechan más las ganancias obtenidas del giro comercial. El cómo lo hacen se crea cuando empresas relacionadas se venden productos entre sí a precios distintos contrastado a como se venden al mercado o a terceros, puede ser vendiéndole más caro o más barato, según desee la empresa.

A raíz de lo anterior, las autoridades recaudadoras (fisco), en Costa Rica, el Ministerio de Hacienda (llámese el Estado, la Dirección General de Tributación, DGT; Autoridad Fiscal, Fisco, Gobierno) intentan prever y regular dichas prácticas “desleales” que incumplen con el principio de “Comercio Justo” mediante una correcta tributación, de manera que no se puedan aprovechar

de estas diferencias fiscales, y así fomentar y promover un comercio transparente, libre de ventajas o desventajas entre los comerciantes de grande, mediana o pequeña escala.

Actualmente, entidades que ayudan a guiar a los países en aspectos económicos, como la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE), han debatido distintas formas sobre cómo contrarrestar la práctica desleal de precios de transferencia, estableciendo, de momento, como contingencia principal “estudios de precios de transferencia” que podrían aplicar los países y salvaguardar las economías de cada uno de ellos. Dichos estudios son los que ha implementado Costa Rica dentro de la normativa tributaria y que ha solicitado aplicarlos a todos los contribuyentes con características de vinculados.

Por esta razón, en el presente trabajo se estudiará la empresa Químicos y Pigmentos S.A., que posee cualidades de organización vinculada, y que ha accedido a mostrar al investigador la información financiera pertinente al estudio que se efectuará.

Tomando en cuenta los planes que se han establecido para restringir en cuanto se pueda la práctica de precios de transferencia en Costa Rica, se analizará, en la investigación, las repercusiones a nivel fiscal que tendría Químicos y Pigmentos S.A. en sus estados financieros, si evidenciara estar perteneciendo a una entidad dentro del rango de precios de transferencia o no. Cabe decir que estos estudios nunca se han hecho en la empresa. Además, se ejecutará el análisis sobre las variaciones que esto podría traer, ya que de requerirse un ajuste en los precios o las tasas de impuestos cabe la posibilidad de que la empresa necesitare reformar su forma de operar o de administrar las finanzas.

Ante lo indicado anteriormente, se generan las preguntas de la investigación:

- Identificar ¿Cuáles repercusiones se podrían originar a nivel fiscal por la aplicación de un estudio de precios de transferencia?
- ¿Cómo aplicar un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones establecidas en Costa Rica para la empresa Químicos y Pigmentos S.A., para las operaciones ocurridas en el periodo 2017?

Considerando que el tema se comenzó a regular desde el 2013 y su ejecución es de carácter obligatorio, es importante dar respuesta a estas dos preguntas de la investigación, debido a que esta empresa vinculada que está sujeta a estos estudio nunca antes ha realizado un análisis anteriormente, por tanto, la ausencia de no haber efectuado un estudio de estos en el pasado provoca que la compañía desconozca su posición real ante el tema de investigación, y como resultado de esto, Químicos y Pigmentos S.A. está expuesta a multas monetarias por la no presentación de información a las entidades fiscalizadoras y/o ,adicional, reajustes por una incorrecta tributación.

De la mano con el párrafo anterior, el hecho de identificar las repercusiones que se podrían generar a nivel por la aplicación de un estudio de precios de transferencia es vital para la empresa -a razón de que estar fuera de los rangos intercuartiles aceptados- puede incurrir en reajustes a la base imponible, que podrían comprometer el destino de los fondos para proyectos de la sociedad e incluso su rentabilidad.

Asimilar el proceso de cómo se podría para aplicar un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones establecidas en Costa Rica para esta empresa es transcendental. No siempre se puede desarrollar el mismo método a cualquier industria, se ha de considerar su gestión empresarial, mercado y forma de operar para escoger la técnica idónea para efectuar el estudio. Es decir, que parte del proyecto se enfoca en cómo aplicar el estudio, y conforme a los resultados obtenidos, poner en práctica el método óptimo para cumplir con los requisitos de ley de llevar a cabo estos estudios.

Para efectos de la investigación, en la empresa que se aplicó el presente estudio, se ha acordado una cláusula de anonimato para todo el grupo comercial relacionado, lo anterior para las características de: nombres de los productos, las razones sociales vinculadas, información personal de los equipos de trabajo y montos monetarios que se utilizaran en el trabajo. Esto a solicitud de los representantes legales nacionales de la empresa en estudio por la delicadeza de la información revelada al autor. Debido a que el motivo preponderante de la presentación de este trabajo es meramente de formación y de crecimiento académico para el investigador, y a su vez, de uso e interés en la empresa investigada para tener clara su posición actual ante el tema de precios de transferencia, se ha autorizado a realizar este trabajo cumpliendo esta condición.

Por tanto, el nombre para los productos han sido inventados por el escritor, la empresa en territorio nacional de este trabajo se llamará “Químicos y Pigmentos S.A.” y los alias de sus relacionadas serán ficticios, los nombres de los equipos de trabajo se sustituirán indicando solo sus puestos en la corporación y los montos monetarios serán multiplicados por un factor oculto, pero cercano a los montos reales.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar las repercusiones que se podrían generar a nivel fiscal por la aplicación de un estudio de precios de transferencia y aplicar un estudio conforme a las regulaciones en la normativa tributaria establecidas en Costa Rica, en la empresa Químicos y Pigmentos S.A. en el periodo 2017.

Objetivos Específicos

Identificar las repercusiones a nivel fiscal que se podrían generar por aplicar un estudio de precios de transferencia, ilustrando mediante graficas los impactos que podrían ocasionar a nivel fiscal en la empresa Químicos y Pigmentos S.A.

Estructurar un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones en la normativa tributaria establecidas en Costa Rica para el periodo 2017 en la empresa Químicos y Pigmentos S.A.

Justificación del Problema de Investigación

El tema de “Precios de Transferencia” es de gran importancia y conveniencia a nivel nacional y mundial desde el punto económico. Actualmente, es bien conocido que el país enfrenta una situación de déficit fiscal que paulatina y preocupantemente, está generando endeudamiento con instituciones externas al territorio nacional y que apunta a una inminente insostenibilidad económica como ya lo ha hecho saber el Banco Central de Costa Rica en sus informes de proyecciones Macroeconómicas para el bienio 2016-2017 (años anteriores se ha mencionado de la misma forma), y seguirá haciéndolo mientras tanto no cese dicho déficit.

Adicionalmente a esta situación, los gastos públicos no disminuyen y no se ve una luz verde de recuperación en la economía, a pesar de que pasen aumentando o creando nuevos impuestos. En vista del ambiente que vive el país, un lógico y correcto proceder por parte del fisco es comenzar a fortalecer su política de recaudación a nivel de impuestos, y ser aún más detallista con los grandes contribuyentes o empresas de gran relevancia en la economía del país.

Por la precedente razón; y por otras de distinta índole a nivel internacional, el Gobierno de Costa Rica ha implementado medidas regulares en la práctica de precios de transferencia, específicamente, el Ministerio de Hacienda comenzó a solicitar estos estudios para las compañías que tienen vinculación con otras partes a nivel internacional. Así lo decreto en setiembre del año 2013, en su publicación de La Gaceta 37898-H, enfocada en toda entidad con partes relacionadas, mostrando principal interés en controlar a los grandes contribuyentes, grandes territoriales y zonas francas por su volumen. En resumen, un estudio de precios de transferencia y su respectivo análisis es de beneficio para toda empresa relacionada ante cuestionamientos tributarios locales.

Al ser Precios de Transferencia una actual práctica económica que las empresas relacionadas -en su mayoría grandes compañías- aprovechan en su beneficio, es relevante socialmente, saber que existe un desequilibrio que ha tomado fuerza donde los países con tasas impositivas altas se ven perjudicados, mientras que los que tienen tasas bajas se ven beneficiados, pues reciben más dinero por los impuestos que establecen. De este modo, se causan perjuicios a nivel económico para algunos fiscos y, por ende, de la mano con las regulaciones que ha instituido Costa Rica, las firmas pertenecientes a grupos comerciales internacionales deben conocer sus obligaciones al respecto.

La importancia de identificar la posición actual ante precios de transferencia para la Químicos y Pigmentos, y adicional, de realizar un estudio de precios de transferencia, contribuye con un gran valor teórico a su administración. De momento, la compañía, desconoce su posición ante los rangos aceptables descritos en los decretos emitidos por la entidad recaudadora de tributos. El desconocimiento antepuesto en el texto, sucede a razón de que nunca antes se ha realizado previamente un estudio de este tipo en su operación, como consecuente, el negocio ignora el margen de utilidad y precios promedios que otras empresas de similar naturaleza manejan. Dejándoles así, expuestos a posibles sanciones y reajustes a su base imponible sobre la renta por estar comerciando en un rango distante en comparación al rango en que intercambia el mercado comparable.

Si bien el estudio que se efectúa no posee valor significativo para el gobierno, es de mucho sustento al conocimiento de sus representantes, puesto que con el desarrollo que tendrá el tema dentro de la empresa, conseguirán tener un panorama claro que, inclusive, puede ser de provecho para desenvolver a posteriori algún plan de negocio, una reestructuración de los costos y hasta evaluar la rentabilidad de la empresa en un posible caso que deban ajustar los tributos a pagar.

Es pertinente que las empresas no ignoren las constantes actualizaciones emitidas por el gobierno, para este caso, las que pronuncia el Ministerio de Hacienda, un contribuyente debe estar al tanto con las constantes modificaciones que puedan acarrear responsabilidades o derechos a sus representadas, y con aun más justificación, si esto puede sobrellevar documentos o estudios exigibles por los fiscalizadores. Sin dejar de lado que algún incumplimiento ante la ley podría ocasionar multas monetarias para la razón social e inclusive penales para los directivos.

Considerando lo expuesto anteriormente, el tema es viable en cuanto a recaudación de información. El país cuenta con una normativa tributaria en la que se puede visualizar detalladamente todo lo que un contribuyente debe cumplir para estar conforme a las regulaciones de la ley. Asimismo las bases para realizar un estudio de precios de transferencia se encuentran en dominio público en las circulares brindadas por el Ministerio de Hacienda. Considerando que estas guías que publican las entidades gubernamentales subyacen de archivos emitidos por organizaciones y de otros foros internacionales, la información es ubicable en distintos medios como páginas web, blogs, libros, publicaciones, entre otros.

El presente trabajo tiene como utilidad metodológica, la guía diseñada por la Universidad Internacional de las Américas para el desarrollo de un trabajo de investigación establecido con fundamento en el libro “Metodología de la Investigación” de Hernández, Fernández y Baptista (2014).

Antecedentes de la Investigación

“Precios de transferencia” es un tema relativamente nuevo que se formó en conjunto con el desarrollo general mundial y que ha venido de la mano con la globalización y aún más apegado con la creación de las tasas impositivas a las utilidades en los países, que varían entre uno y otro. Se estima que el término teórico se comienza a hablar por primera vez aproximadamente hace cien años atrás en Gran Bretaña, pero es hasta la actualidad con el progreso comercial y tecnológico que el tema tiene más vitalidad y ha llegado apenas a Costa Rica hace unos años atrás.

Apenas unos años atrás no se contaba con un desarrollo tan elevado a nivel tecnológico como con el que Costa Rica cuenta ahora, principalmente, en la facilidad de poder usar la herramienta del Internet de una manera tan portable, herramienta de gran importancia y tan común, en la que pueden desempeñarse múltiples tipos de tareas y que, a pesar de su complejidad de acceso en tiempos atrás, ahora por medio un teléfono celular o computador, se puede tener al alcance y utilizarlo, permitiendo desempeñar actividades velozmente, que en el pasado hubiese tomado grandes papeleos, procesos, registros y riesgos para lograr el cometido.

Ante la inviabilidad de aquel entonces, limitada por la ausencia de facilidades tecnológicas, no se podía visualizar un horizonte de lo que ahora sí se puede ver relacionado al término de precios de transferencia. Con los recursos actuales se pueden realizar transferencias internacionales en tiempo real que no tardan ni un par de días sino es que horas en darse. Esta simplicidad no ha tomado mucho tiempo para que los grupos económicos pensarán en cómo este desarrollo les llegaría a ser de utilidad y beneficio propio sin salirse de un esquema legal.

No obstante, ya que aquellos países que podían dar tasas de impuestos bajas llegarían a considerarse como “Paraísos Fiscales”, que para entonces no se veía como una práctica desleal, puesto que solo se trataba de ser atractivo comercialmente, pero que con los nuevos avances tecnológicos se comenzaría a ver como actos que corrompían el principio de un comercio justo. Conscientes de esta situación problemática, organizaciones mundiales como la Organización para

la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE u OECD), Banco Mundial (BM), Organización Mundial del Comercio (OMC), Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otros, debaten sobre la variación de las tasas impositivas y se emiten opiniones de que dichas variaciones en impuestos generan problemas por una injusta competencia entre los comerciantes, ya que se podrían ver beneficiados en aumentar sus ganancias a costa de los países que no pueden bajar impuestos, y que estos serían recaudados por los que sí podrían reducirlos.

Por esta razón, entes internacionales de renombre, principalmente la OCDE, tratan de establecer métodos que contrarresten prácticas que corrompen el principio de “Arm’s Length”, que habla de una plena competencia, es decir, comercio justo. A raíz de análisis económicos y para promover el comercio justo, se han traído a colación algunos temas importantes, incluido el de precios de transferencia, señalándolo como un quebrantador de dicho principio, para los cuales se han establecido recomendaciones para los países –ya sea que estén dentro de la organización o no– de manera que sirvan como un esquema que combata estas prácticas.

Cabe destacar que la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico ha sido la entidad internacional más estricta en dar seguimiento y atacar el problema del comercio injusto actualmente. Lo anterior es evidenciado con sus 15 acciones del plan “Base Erosion and Profit Shifting” (2013), también conocido como “BEPS” por sus iniciales, que son métodos sobre como mitigar principalmente Precios de Transferencia.

Al ser un tema de mucha preponderancia en la época actual, es casi de obviar que diversos estudios, análisis, opiniones, foros y otros salieran a vista pública, tratando de guiar a los demás en el tema en conversación.

En el ámbito externo, se indagó en tesis internacionales que aportasen valor al tema en cuestión, indistintamente si el enfoque del proyecto tratase precisamente sobre la aplicación de un estudio de precios de transferencia en algún grupo comercial o de un análisis realizado en áreas

objetivas que puedan complementar los cimientos de la investigación. Lo anterior con el objetivo de proveer información de utilidad, a modo de encaminar una ruta correcta durante el proceso del trabajo, al mismo tiempo, para aportar datos distinguidos que sean importantes para destacar en el presente trabajo.

Dentro de la búsqueda realizada, como primera tesis internacional se encuentra Avantto (2013), efectuada en la Facultad de Ciencias Económicas para obtener el título profesional de contador público en la Universidad San Martín de Porres, con el tema “Precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la gestión tributaria en empresas del Grupo Telefónica del Perú”. En esta investigación, el autor buscaba:

1.3.1. Objetivo general

- Demostrar si los precios de transferencia entre empresas vinculadas inciden en la gestión tributaria en empresas del Grupo Telefónica del Perú.

1.3.2. Objetivos específicos

- a) Definir si la metodología de los precios de transferencia incide en los resultados de la gestión tributaria.
- b) Definir si el estado de resultados de los precios de transferencia incide en la gestión operativa.
- c) Determinar si las técnicas de evaluación de los precios de transferencia inciden en las técnicas de gestión tributaria.
- d) Determinar si las normas legales y tributarias de los precios de transferencia inciden en la eficiencia de la gestión tributaria.

En el trabajo de Avantto (2013) se concluye que, después de haber cumplido sus objetivos específicos, la compañía Grupo Telefónica del Perú está dentro del rango que otros negocios de similar naturaleza generan en utilidades, por tanto, no es objeto de sospecha ni requiere un ajuste

en su base imponible de renta. A su vez, tiene deficiencias metodológicas en la evaluación para operaciones de precios de transferencia, por tanto indica lo siguiente:

1. El grupo telefónica del Perú no aplica una metodología adecuada para operaciones por precios de transferencia ocasionando que los resultados de la gestión tributaria no generen beneficios económicos.
2. Los precios de transferencia no inciden en la gestión operativa debido a que las empresas vinculadas no identifican los efectos de operaciones los cuales afectan directamente en el estado de resultados.
3. La inadecuada técnica de evaluación de los precios de transferencia en las empresas vinculadas inciden directamente en la planeación tributaria. incorrecta aplicación de las normas legales y tributarias de los precios de transferencia en las empresas vinculadas inciden directamente en la gestión tributaria.

En la misma línea del análisis concreto de una empresa con operaciones de precios de transferencia, Huezco, Reyes de Artiga y Romero (2013) desarrollan la tesis “Auditoría fiscal a operaciones sujetas a regulación de precios de transferencia” -proyecto perteneciente a la facultad de ciencias económicas de la escuela de Contaduría Pública- para optar por el grado de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador, con el objetivo de:

Presentar a través de un caso práctico los lineamientos a seguir para el desarrollo de una auditoría fiscal, considerando las técnicas y procedimientos para la obtención de evidencia y adecuado análisis que fortalezca la actuación de los profesionales en contaduría pública en relación a este tema.

Los investigadores realizan la auditoría fiscal en la empresa Constructora El Salvador, S.A. de C.V., concluida la investigación de los autores concluyen que, basados en las encuestadas realizadas lo siguiente:

- a) En el área metropolitana de San Salvador el 85.71% de los encuestados, todos profesionales en contaduría pública, han tenido experiencia en realizar por lo menos

una auditoría fiscal a empresas que realizan transacciones entre partes relacionadas y han tenido la oportunidad de verificar las obligaciones aplicables a cada una de ellas, no obstante lo anterior no garantiza que todos los profesionales tengan dominio sobre las técnicas empleadas en la ejecución y evaluación que les permita emitir una opinión sobre la determinación de los precios de mercado entre sujetos relacionados o con partes tipificados como de tributación preferente, por lo que se concluye que es necesario incluir dentro de los temas de capacitación dentro de las firmas de auditoría temas prácticos sobre este tipo de operaciones para determinar cómo auditar y estar mejor preparado ante cualquier oportunidad de auditar empresas multinacionales que realizan tales transacciones.

b) Existen especialistas que tienen poco acceso a los instrumentos para poder desarrollar un estudio de precios de transferencia, consultorías y hasta auditorías, esto se debe al alto costo que conlleva el obtener acceso a las bases de datos sobre precios de mercado y sus comparables con los cuales sustentar los precios.

c) En El Salvador se han emitido una serie de regulaciones legales en cuanto al tema de precios de transferencia, estas normas son tomadas de las directrices que dicta la OCDE (Organización para Cooperación y Desarrollo Económico), la Administración Tributaria ha promulgado lineamientos a través de una guía que orienten a los auditores fiscales, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributaria que les corresponden a los contribuyentes que celebren operaciones con sujetos relacionados, respecto a precios de transferencia; sin embargo a pesar de lo anterior los profesionales en Contaduría Pública encuestados son de la opinión que dicha guía no llena sus expectativas ya que no detalla o no existen ejemplos prácticos sobre el desarrollo de dichas auditorías.

Por último, en la misma línea de investigación, una última tesis internacional para optar por el grado de Licenciado en Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador es “Modelo para determinar precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas y sujetos domiciliados en paraísos fiscales”, trabajo en el que González, López y Romero (2013) muestran la aplicación de un modelo de precios de transferencia, la finalidad la define de la siguiente forma:

Visto de esta manera, la presente investigación nace producto de la necesidad de fortalecer y coadyuvar la comprensión legal, técnica y práctica en materia de precios de transferencia, siendo el principal objeto, los profesionales de la Contaduría Pública acerca de cómo realizar un estudio, desde la elección del mejor método de aplicación, ejemplificación de la ejecución del análisis funcional, hasta

llegar a la interpretación de resultados mediante un modelo para determinarlos bajo los distintos métodos.

Al cierre del trabajo de los investigadores ellos concluyen lo siguiente:

a) El Salvador está tratando de evitar los mecanismos de evasión y elusión sin embargo los esfuerzos aún son incipientes comparados con Latinoamérica al hablar en materia de precios de transferencia sobre todo en la parte legal y práctica. Considerando que dicho tema ha sido regulado en nuestra legislación en los últimos años, por consiguiente la práctica en nuestro país es muy poca, a comparación de otros países que poseen años aplicándolos y desarrollando estudios basados en los métodos reconocidos internacionalmente, tomando en cuenta que un 87% de los profesionales coincidían que lo establecido por la Administración Tributaria hasta ahora no es un control sólido para obtener resultados óptimos.

b) A pesar que la regulación está a punto de cumplir 3 años de vigencia aún existen profesionales en Contaduría Pública que no conocen sobre la importancia del tema ni de sus implicaciones, debido a la falta de divulgación y de la emisión de documentos de carácter práctico para facilitar el desarrollo de un estudio de precios de transferencia bajo la normativa internacional, considerando que de los resultados obtenidos, un 41% de los encuestados los desconocían.

c) Los profesionales de la Contaduría Pública que ejercen la auditoría fiscal, han emitido dictámenes para los años 2010, 2011 y 2012 sin retomar las regulaciones básicas en materia de precios de transferencia aduciendo poca difusión del tema y falta de herramientas por parte de la administración lo cual no constituye una justificante válida, tomando en cuenta que de acuerdo a los resultados obtenidos 22 un 32% ha participado en estudios de precios de transferencia desconociendo sobre los mismos, lo cual conlleva a un error al momento de dar su opinión.

d) Para que la Administración Tributaria perciba los beneficios que la regulación traerá consigo, esta tiene mucho por hacer sobre todo en la parte de capacitación a su personal y aquellos involucrados en el proceso de revisión, considerando que un 87% de los profesionales mencionaron que la existencia de un documento de fácil aplicación tomando en cuenta los métodos reconocidos internacionalmente sería de gran utilidad con el propósito de evitar incumplimientos tributarios

En el ámbito nacional, una primera tesis que se ha desarrollado es la de Masís (2015), quien lleva a cabo “Análisis de la normativa de precios de transferencia y creación de una guía de aplicación con base en el impacto financiero-contable en las empresas del Grupo Farmanova Intermed en el I semestre del 2015”. En este trabajo se buscaba:

Objetivo general

Analizar la normativa vigente sobre precios de transferencia para la creación de una guía de aplicación con base en el impacto financiero-contable en las empresas del Grupo Farmanova Intermed en el I semestre del 2015.

Objetivos específicos

1. Conocer los requisitos que deberán cumplir las sociedades relacionadas y las sociedades independientes del Grupo Farmanova Intermed a nivel general para la aplicación del decreto vigente de precios de transferencia.
2. Determinar cuáles serán las ventajas y desventajas del decreto vigente de precios de transferencia a nivel del Grupo Farmanova Intermed para comprender la importancia de la ejecución de los precios de transferencia dentro de nuestro país.
3. Analizar las características de los métodos para la determinación de precios de transferencia con el fin de establecer cuál o cuáles de ellos deben aplicarse en el Grupo Farmanova Intermed.
4. Elaborar una propuesta de una guía con base en alcances y limitaciones para la implementación de la normativa de los precios de transferencias en las sociedades asociadas del Grupo Farmanova Intermed.

De los objetivos de esta investigación, en seguida se seleccionan los principales desenlaces de valor al trabajo que redacta la autora dentro de su investigación:

Determinar cuáles serán las ventajas y desventajas del decreto vigente de precios de transferencia a nivel del Grupo Farmanova Intermed para comprender la importancia de la ejecución de los precios de transferencia dentro de nuestro país

a. Los precios de transferencia, a pesar de tratarse de un tema muy nuevo en Costa Rica, es un concepto que se ha venido aplicando en diversos países del mundo a partir de la década de los setenta con la finalidad de evitar que las empresas vinculadas o relacionadas manipulen los precios por los cuales intercambian bienes y servicios, que van a incidir como ingresos, costos o gastos en la determinación del impuesto sobre la renta.

b. La aplicación correcta de los precios de transferencia le permitiría al Grupo Farmanova Intermed mantener una seguridad jurídica, al ajustarse a la normativa emitida por la administración tributaria, lo que le evitaría a la compañía la realización de auditorías costosas y que requieren mucho tiempo.

Analizar las características de los métodos para la determinación de precios de transferencia con el fin de establecer cuál o cuáles de ellos deben aplicarse en el Grupo Farmanova Intermed

a. Para la determinación del precio de transferencia de partes independientes en operaciones comparables existen cinco métodos permitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el decreto 37898-H, del diario oficial La Gaceta No. 176 del 13 de setiembre del 2013.

Entre los métodos aceptados y permitidos se encuentran el método del precio comparable no controlado, el método del costo adicionado, el método del precio de reventa, el método de la partición de utilidades y el método del margen neto de la transacción.

b. El Grupo Farmanova Intermed puede realizar la aplicación de dos métodos para la determinación de los precios de transferencia. Uno de ellos es el método precio libre comparable o método del precio de mercado (*Comparable Uncontrolled Price—CUP*), porque permite la comparación de variables internas y externas.

El otro método posible de aplicar sería el precio de reventa, ya que la compañía es una sociedad comercial que solo vende productos adquiridos a un fabricante o a otra sociedad comercial.

En segundo lugar, en el 2017, Solano defiende la tesis “Análisis de los componentes que conforman un estudio de precios de transferencia para el desarrollo de una guía de aplicación en

pequeñas y medianas empresas en Costa Rica”, en la cual, busca en sus objetivos lo detallado a continuación:

Objetivo General

Realizar un análisis de los componentes que conforman un estudio de precios de transferencia en Costa Rica para desarrollar una guía que sea de uso en pequeñas y medianas empresas.

Objetivos Específicos

1. Determinar el o los modelos de aplicación de precios de transferencia en Costa Rica, así como la normativa regulatoria pertinente con el propósito de establecer cuáles son las obligaciones por parte de las compañías.
2. Identificar los componentes que conforman un estudio de precios de transferencia para cada período, con el fin de conocer los puntos mínimos necesarios que deben de contemplarse en la elaboración.
3. Establecer una guía sobre la forma adecuada de elaboración de un estudio de los precios de transferencia que se aplicable a pequeñas y medianas empresas en Costa Rica y que sirva como guía en el cumplimiento de esta obligación fiscal.

En su trabajo, extrayendo la información de más relevancia a la tesis, Solano llega a las sucesivas conclusiones:

1. ... se identifica que, si bien el artículo antes mencionado cita los métodos autorizados, los mismos resultan muy generales lo que ocasiona cuestionamientos por parte de los contribuyentes al no entenderse de forma concreta cómo aplicarlos o cuáles deben ser seleccionados, es por ello que el presente trabajo de investigación intentó realizar un abordaje profundo con ejemplos prácticos y amplios que puedan acompañarlos en el proceso.
2. Para el segundo objetivo específico: Identificar los componentes que conforman un estudio de precios de transferencia para cada período, con el fin de conocer los puntos mínimos necesarios que deben de contemplarse en la elaboración. Se analizó de igual forma la legislación costarricense para identificar aquellos componentes básicos que deben formar parte de un estudio de precios de transferencia. Se identificó que, si bien en el decreto 37898 del año 2013 estableció los lineamientos iniciales, el decreto DGT-R-16-2017 vino a reforzar y en gran parte

modificar los componentes requeridos por la Administración Tributaria. Esto para responder de mejor forma a los requerimientos internacionales en cuanto al manejo de las transacciones entre vinculadas. Se concluyó que la legislación costarricense no utiliza el término específico de “estudio de precios de transferencia” pero si hace mención al proceso de cálculo y aplicación de la normativa, mismo que deben seguir los contribuyentes dentro de sus procesos de cumplimiento fiscal.

3. Se concluyó que a nivel de la Administración Tributaria los mecanismos de acompañamiento y asesoría de los contribuyentes son limitados y poseen importantes puntos de mejora ya que el desconocimiento, especialmente por parte de las PYMES sobre la normativa de precios transferencia, es aun alto lo cual conlleva a que exista un riesgo importante de incumplimiento de la obligación fiscal. Adicional a que se ha incurrido en fallas en la planificación del proceso de implementación de la normativa motivados principalmente a la indisponibilidad de los sistemas informáticos necesarios para posibilitar que los contribuyentes cumplan con los lineamientos. Esto ha desencadenado confusión importante con respecto de las nuevas fechas iniciales a establecerse.

Se concluyó con base en la opinión de los expertos tanto del Ministerio de Hacienda como de especialistas en el campo del Derecho y Contaduría Pública, que se manejan nubes grises en ciertos artículos de la normativa establecida ya que mientras la administración tributaria determina que se puede seguir una línea específica de entendimiento, los especialistas consultados aluden a que el ser subjetivos en la aplicación de la norma o al poderse manipular a conveniencia el entendimiento de la misma, puede llevar a que se aumenten los errores y surjan prácticas inadecuadas en el proceso de establecimiento de los precios de transferencia por parte de los contribuyentes. Tal es el caso del análisis de comparabilidad, el cual es uno de los pilares del estudio de precio de transferencia y del cual a la fecha no se cuenta con la información lo suficientemente clara para poder accionar de una forma en específico, ya que en el nivel de lineamientos, la normativa costarricense tal como se indicó anteriormente responde a las pautas de la O.C.D.E, organización que demanda que el análisis de comparabilidad sea realizado en un sistema informático específico y por personal capacitado, pero la implementación de esta medida haría que el cumplimiento de la normativa sea de alto costo para las empresas e inclusive imposible en el nivel de carga financiera para otras, por lo anterior, la indicación de la Dirección de Precios de Transferencia en el Ministerio de Hacienda en entrevista sostenida, fue que no era necesaria la utilización de dicho sistema informático, que podrían utilizarse mecanismos más accesibles pero lo anterior, al no estar establecido en norma, convierte en alto el riesgo de esta aplicación, sin embargo es el proceso que deberán de seguir la mayoría de las PYMES, por lo que el abordaje de este trabajo se enfocó en facilitar mecanismos de entendimiento de la norma y su cumplimiento práctico de al menos los elementos mínimos pero suficientes para poder responder de forma adecuada y lógica ante cualquier cuestionamiento tributario relacionado con precios de transferencia, intentando plasmar en lenguaje sencillo pero correcto en su forma, el cómo desarrollar el estudio y el porqué de la necesidad de su elaboración.

Seguidamente, como tercera y última, la tesis nacional de Salazar (2015) de la escuela de Ciencias Económicas, carrera de Contaduría Pública para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública de la Universidad Internacionales de las Américas, con el tema “Evaluación de la aplicación de los precios de transferencia en transacciones realizadas por empresa Seguros de Costa Rica S.A., con la compañía INRECO para el periodo del primer semestre del 2015” la cual, dentro de sus objetivos plantea lo siguiente:

Objetivo General

Evaluar la aplicación de los precios de transferencia en transacciones realizadas por Seguros de Costa Rica S.A. con la compañía INRECO para el periodo del primer semestre del 2015

Objetivos Específicos

- 1) Conocer los lineamientos de la OCDE y los métodos de cálculo aplicables para legislación tributaria costarricense, específicamente el decreto 37898-H
- 2) Determinar los niveles de rentabilidad calculados para el pago de la comisión por reaseguro de la compañía INRECO a Seguros de Costa Rica S.A.
- 3) Calcular de acuerdo con la legislación tributaria nacional, específicamente el decreto 37898-H y los lineamientos de la OCDE el valor de los precios a pagar por INRECO a Seguros de Costa Rica S.A.

Resumiendo las conclusiones del autor por cada objetivo específico podemos destacar lo siguiente:

- 1) Conocer los lineamientos de la OCDE y los métodos de cálculo aplicables para legislación tributaria costarricense, específicamente el decreto 37898-H:

Se concluye que los métodos de cálculo que encontrados en el decreto en mención son elaborados por la OCDE y que estos son los más útiles para

determinar el rango de precios de libre competencia y que aún hace falta mucho por avanzar en el tema.

- 2) Determinar los niveles de rentabilidad calculados para el pago de la comisión por reaseguro de la compañía INRECO a Seguros de Costa Rica S.A.

Se aclara que las comisiones que se pagan las establece un tercero denominado "POOL" quien contrata a Seguros de Costa Rica S.A. por medio de INRECO para que administre la póliza

La decisión de tomar o no un negocio pueden ser tomadas por el país o por casa matriz.

- 3) Calcular de acuerdo con la legislación tributaria nacional, específicamente el decreto 37898-H y los lineamientos de la OCDE el valor de los precios a pagar por INRECO a Seguros de Costa Rica S.A.

Se determina que la empresa se encuentra dentro del rango de precios de libre competencia

Proyecciones de la Investigación

Dentro de las proyecciones de la investigación, tomando en consideración el cumplimiento de los objetivos específicos de elaborar un análisis de las repercusiones a nivel fiscal que puede traer precios de transferencia y estructurar un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones tributarias de Costa Rica para el periodo 2017, se proyecta que del trabajo de investigación lograremos estos cometidos de la siguiente manera:

- En primera instancia, se efectuará un reconocimiento previo a la aplicación del estudio de precios de transferencia en la empresa Químicos y Pigmentos S.A., es por esto que, con el uso de distintos instrumentos de recolección de datos, se identificará si el negocio estudiado es sujeto aplicable de estos estudios de esta índole.

- Se generará un análisis de las repercusiones a nivel fiscal que podría causar el estar (o no) bajo la presencia de precios de transferencia dentro de Químicos y Pigmentos S.A., y se realizarán gráficas de manera que se pueda visualizar los cambios que sufriría la empresa si requiriera algún ajuste.
- Se evaluarán las operaciones objeto de precios de transferencia materiales para la empresa, por tanto, para aplicar correctamente un estudio de precios de transferencia, se solicitaran los auxiliares contables e información pertinente al método de transfer pricing que se vaya a seleccionar.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

Según Hernández, Fernández y Baptista (2014), el presente capítulo lo catalogan de esta manera:

Asimismo, es importante aclarar que “marco teórico” no es lo mismo que “teoría”; por tanto, no todos los estudios que incluyen un marco teórico tienen que fundamentarse en una teoría. Es un punto que se ampliará a lo largo del capítulo y su complemento en el capítulo 3 del centro de recursos en línea. La perspectiva teórica proporciona una visión sobre dónde se sitúa el planteamiento propuesto dentro del campo de conocimiento en el cual nos “moveremos”. En términos de Mertens (2010), señala cómo encaja la investigación en el conjunto (*big picture*) de lo que se conoce sobre un tema o tópico estudiado. Además, puede suministrar ideas nuevas y es útil para compartir los descubrimientos recientes de otros investigadores. (Hernández et al, 2014, p.60)

En relación con el párrafo anterior, la formulación de este capítulo en la investigación es para lograr un entendimiento general sobre los conceptos que contendrá el tema, que son de importancia y se mencionarán a lo largo del documento. De acuerdo con el texto, se añadirán términos e información relacionada que coadyuven al lector para aclarar dudas del contenido. A criterio del autor, el tema de investigación se divide en 5 importantes temas a tratar:

- Entendimiento del término “precios de transferencia”
- Aclaración de la definición de “Partes Vinculadas”
- Participación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Relación/Vínculo de los precios de transferencia, las partes vinculadas y la ley del impuesto
- Auge de precios de transferencia, sus beneficios, Decreto 37898-H, sus actualizaciones y publicaciones del Ministerio de Hacienda al respecto.

Previo al entendimiento de la teoría más importante que abarca el tema de investigación se procederá a definir términos de relevancia que se mencionarán conforme al desenvolvimiento del documento, los conceptos a definir son los siguientes.

Empresa

La definición de empresa es descrita por la enciclopedia virtual EUMED (2018) como “La unidad económica básica que produce o transforma bienes o presta servicios a la sociedad y cuya razón de ser es satisfacer las necesidades de las poblaciones-territorio” (EUMED, 2018). Es decir que la empresa es una entidad que se encarga de comercializar bienes o servicios en específico que se requieren en una población producto de la demanda de esta.

Inventario

En la 5ta edición del libro Contabilidad Financiera de los autores Guajardo y Andrade (2008) explican este concepto como “los bienes de una empresa destinados a la venta o producción para su posterior venta, así como los materiales o suministros que se consumen en el proceso de producción” (Guajardo et al, 2008, p.366) es decir, que por medio del inventario las empresas comerciales generan sus ganancias.

Costo

La Norma Internacional de Contabilidad numero dos (NIC 2) en su párrafo número 10, define el termino de costo -que va asociado al termino de inventario- como “El coste de las existencias comprenderá todos los costes derivados de la adquisición y transformación de las mismas, así como otros costes en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales” (NIC 2, 2005, p. 3) dicho de otra forma, son todos los devengos monetarios que efectúa una empresa para adquirir un artículo.

Venta

Este concepto según Romero, en su publicación Diccionario de Marketing (1999) lo concreta definiendo como “la cesión de una mercancía mediante un precio convenido” (Romero, 1999, p.340) es mediante este principio que una empresa obtiene ganancias vendiendo su inventario a un precio convenido.

Aclarando las definiciones para los términos anteriores, el siguiente apartado esclarecerá el concepto de precios de transferencia, y las consideraciones complementarias para un idóneo entendimiento de la materia.

Precios de Transferencia

El tema del proyecto gira en torno a todo lo que ocasiona precios de transferencia. En específico, en este trabajo se analizan las repercusiones que puede traer y la aplicación de los estudios de transfer pricing que se han desarrollado últimamente. Para entender claramente qué es precios de transferencia y dónde proviene este término. Precisa decir que Hernández y Justo (2012) explican que:

...son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente. El precio de transferencia, dentro del marketing empresarial es el precio que pactan dos empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial o a una misma persona. Mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, beneficios, etc. entre ambas empresas. Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda. (Hernández et al, 2012, p.1)

Ligado a lo anterior, precisa puntualizar que PT se refiere, principalmente, al intercambio de productos o servicios entre empresas con alguna vinculación mercantil en la cual aprovechan

dicha relación para comerciar entre sí mismos con precios distintos a los del mercado, y se ignora la relación oferta/demanda.

Ahora bien, en respuesta a la segunda pregunta sobre el origen del vocablo, Foscale, Rosello y Massud (2013) afirman que

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. Los primeros indicios se dieron en Gran Bretaña cerca de 1915 seguido por Estados Unidos que adoptó en 1917 en su legislación impositiva los precios de transferencia.

En la medida en que las empresas internacionales empezaron a desarrollar sus estrategias para aumentar sus beneficios y minimizar sus riesgos por medio de la diversificación de sus actividades productivas, comerciales y financieras, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre las distintas empresas que conformaban un mismo grupo multinacional o tenían algún tipo de vinculación entre ellas. (Foscale et al, 2013, p.3)

De la mano al dato preliminar, se concibe que el término es relativamente nuevo y que, con la progresista aparición del avance industrial, se fue abriendo la brecha, que en la actualidad es lo que permite percibir el rumbo que ha tomado PT con el paso de los años.

Partes vinculadas

Un término muy relacionado con el de precios de transferencia está el de parte vinculadas, también llamadas las relaciones o vinculaciones empresariales, que mencionan las teorías en la publicación “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2017), que las como “Un grupo de compañías asociadas con negocios establecidos en dos o más países.” (OCDE, 2017, p.28)

Según la OCDE (2017), es necesario que se cumplan dos características para considerarlas partes vinculadas: la asociación y la ubicación geográfica. El “asocie” que etiqueta a una empresa como “grupo empresarial o empresa vinculada” es definido por publicaciones en la normativa costarricense que se han determinado para regularlos (estos están íntimamente relacionados con los trabajos de la OCDE), según el Ministerio de Hacienda [MH], decreto 37898-H (2013), mediante el diario La Gaceta en su emisión No.176, en el artículo 4, considera llamarse empresas vinculadas en los siguientes escenarios:

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 partícipe 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. (MH, 2013, p.6)

Los enunciados anteriores corresponden a las condiciones cuando, para efectos de la legislación de Costa Rica, se comprueba una empresa como relacionada, por consecuente, todas las sociedades ajenas a estas condiciones se consideran firmas independientes, o sin vinculación alguna. Popularmente, a nivel profesional estas vinculaciones se les llaman como “vinculación por capital, administración o control”

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Hasta ahora, entendiendo en lo que consiste transfer pricing y la definición de partes vinculadas según el decreto, se puede notar un extracto muy importante de este documento, que indica “Se presume que existe vinculación, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta” (MH, 2013, p.6). Es decir que uno de los núcleos principales de esta resolución es lo relacionado a dicha Ley, No. 7092, Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1988.

Cabe destacar que desde 1917 existía el término de precios de transferencia y hasta 1988 se publicó la mencionada ley, aspecto significativo de lo atrasado que se encontraba el país en esta materia. De la mano con lo analizado, se procede a introducir las principales características de esta normativa con el objetivo de entender, a grandes rasgos, su naturaleza:

Artículo 1º.- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible.

Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense.

Este impuesto también grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país; así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley, entre ellos los ingresos que perciban los beneficiarios de contratos de exportación por certificados de abono tributario. La condición de domiciliados en el país se determinará conforme al reglamento.

Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por ventas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, p.1)

Concretizando, la presente ley alcanza toda actividad lucrativa que se da dentro del país, independientemente de la persona que lo realice ni de su periodicidad. Cabe destacar que el texto anterior aclara que dicha tributación es únicamente para cuando el hecho generador se da dentro del país. Asimismo, esta misma ley define a un contribuyente en el artículo 2, como:

Artículo 2º.- Contribuyentes.

Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración

de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país:

a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país.

b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.

c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense.

ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas.

d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país.

e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos.

f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal.

g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país.

La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento.

h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley N° 7044, de 29 de setiembre de 1986. (Ley del Impuesto sobre la Renta, 1988, pp.1-2)

En síntesis, -para efectos de esta ley- un contribuyente es toda entidad que realiza operaciones con fines de lucro sin importar si su domicilio está dentro o fuera del país, siempre y cuando, su hecho generador sea producido mediante actividades que se desempeñan en el territorio nacional. Seguidamente se explicará cómo se asocian los tres subtemas tratados durante la investigación.

Relación/Vínculo de los precios de transferencia, las partes vinculadas y la ley del impuesto

Recapitulando lo mencionado en los apartados anteriores, como se evidencia, hay 3 elementos de gran valor que trabajan relacionados en conjunto hasta el momento, a saber:

1. La imagen de precios de transferencia a nivel mundial, que trata sobre los grupos que comercian a precios distintos de mercado, ignorando los factores de oferta/demanda entre empresas vinculadas. Negociaciones que están sujetas a la Ley 7092.
2. Identificación de empresas vinculadas en distintos territorios que aplican transfer pricing a su interés, con el objetivo de maximizar sus utilidades y va directamente vinculado al impacto que genera con la ley que atribuye impuestos a las utilidades.
3. Existencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en Costa Rica, que tiene como objetivo regular y recolectar tributos producto del hecho generador que se da en el país, y está siendo afectada ante lo sucedido en los puntos 1 y 2.

Auge de precios de transferencia, sus beneficios, Decreto 37898-H, sus actualizaciones y publicaciones del Ministerio de Hacienda al respecto

En este punto de la investigación, surgen las dudas de por qué ahora esta tan perseguido el tema de transfer pricing e inclusive para qué aplicar precios de transferencia con socios que están en otros países. Las anteriores preguntas se responden correspondientemente en el mismo decreto 37898-H (2013), del Ministerio de Hacienda [MH], en los siguientes puntos:

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. (MH, 2013, p.5)

La primera pregunta que se formuló antes de la cita es respondida en el apartado I, indicando básicamente que la razón del apogeo de PT es a causa de la “globalización”. La segunda

pregunta es aclarada en el apartado II de la anterior cita, que concreta aclarando que es debido a “maximizar sus beneficios económicos consecuente con el ánimo de lucro”. Del anterior extracto se conlleva a la necesidad de aclarar varios conceptos, entre ellos lo relacionado con:

Globalización

El investigador Bodemer (1998) define el término como:

La globalización no es un fenómeno nuevo, sino la intensificación de las transacciones transversales que hasta ahora se incluían en la llamada internacionalización. Hay acuerdo en que el núcleo globalizador es tecnológico y económico, abarcando las áreas de finanzas, comercio, producción, servicios e información. Un tercer elemento común a las versiones de la globalización consiste en la convicción de que cualquier intento de desacoplarse de este proceso está condenado al fracaso. Sin embargo, como lo demuestran las experiencias nacionales de apertura exitosa, de ello no se desprende que el Estado deba desvincularse del control sobre la vida económica. (Bodemer, 1998, p.1)

En síntesis, Bodemer conceptualiza el término como un fenómeno en continuo progreso de avances tecnológicos y económicos que abarcan diversas áreas. Además, quien no se adapta a esta mejora continua está destinada a quedar fuera de competencia. Adicionalmente, con la aparición de la globalización el gobierno va ejerciendo menor control en la economía.

Lo más importante a destacar es el progreso tecnológico y económico en mención, debido a que conllevó a su paso el desarrollo industrial, comercial y financiero de las empresas, es decir, a renovar su forma de funcionar. No solo cambió la forma de hacer negocios, sino también abrió brechas de oportunidades para lograr mayores utilidades desde distintos métodos en las compañías. La forma en que se maximización utilidades, en relación a PT se especifica seguidamente.

Maximización de beneficios por aplicación de precios de transferencia

Después de esclarecer la definición de globalización, sobre qué es y donde se ha visto reflejado el fenómeno, como lo llama Bodemer (1998), se puede decir que precios de transferencia ha crecido de la mano con lo que ocasiona este factor, puesto que la frase transfer pricing anteriormente era casi solo una idea teórica, pero en la actualidad está siendo un tema difícil de tratar para las entidades recaudadoras de tributos.

El problema que causa Precios de Transferencia en las economías a nivel país -va en complemento al decreto 37898-H- sobre la vinculación de esta práctica a la Ley de Impuestos Sobre la Renta. Hernández et al (2012) explican que

En la Administración Tributaria, los precios de transferencia se utilizan para determinar los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales que, por su carácter internacional (transnacional, importador, exportador) tienen divisiones en varios países. Si todos los gastos del grupo se originan en un país que tiene una carga fiscal o ésta es alta y la venta se produce en otro que no tiene imposición o que tiene una menor carga fiscal el beneficio obtenido no estará pagando impuestos o se ingresará una cantidad menor de la debida.

En otras palabras, un grupo puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a uno con menor nivel. Por ello, la legislación de precios de transferencia centra su atención de forma especial sobre las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando una de las partes tiene domicilio fiscal en uno de los territorios conocidos como “paraísos fiscales” (Hernández et al, 2012, p.52)

Conforme a la cita, el aprovechamiento se da por transferir la tributación por utilidades que corresponde a un país con tasas altas a uno que la tiene más bajas e incluso puede no tenerlas (etiquetado bajo el nombre de “paraísos fiscales”). De esta manera, maximizan sus utilidades tributando menos. Para la OCDE esto se le llama “Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios” o bien conocido en inglés como “Base Erosion and Profit Shifting” (en adelante BEPS por sus siglas en inglés).

Esta organización es pionera en el tema y ha entablado un notorio interés por eliminar la aplicación de precios de transferencia, ya que ante su perspectiva, esto corrompe el principio del “Plena Competencia o Comercio Pleno”, también identificado en inglés como “Arm’s Length”. Solano (2017) relaciona esta definición con PT mencionando que

El principio fundamental que se encuentra completamente relacionado con el concepto en estudio es el de arm’s length en inglés o en español conocido como principio de plena o libre competencia. Este principio posee abordajes variados en cuanto a su definición y aplicación. Sin embargo, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico indica que el principio establece que las operaciones entre compañías relacionadas no deben verse distorsionadas por la relación especial que vincula o une a las dos compañías. La aplicación de este principio permitirá que los riesgos relacionados a tratamientos inadecuados en los modelos de aplicación de los precios de transferencia sean administrados correctamente en aquellos países en los cuales se ha adoptado.

El propósito principal de su aplicación radica en asegurar a la administración tributaria y al mercado que las condiciones en que se pactan las transacciones de empresas vinculadas no son diferentes ni varían a las condiciones que se tendrían con empresas independientes en situaciones comparables y llevadas a cabo en situaciones similares. (Solano, 2017, p.27)

En otras palabras, lo que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico persigue es un ideal competitivo de comercio limpio, un entorno inclusivo a toda sociedad comercial, sin importar su posición ante el mundo por ser una marca pequeña, mediana o grande. Es decir, que independientemente del tamaño de una corporación, el hecho de comerciar en condiciones justas (sin aprovecharse de las ventajas que posee sobre otros competidores) es lo significativo. El decreto del Ministerio de Hacienda [MH] 37898-H (2013), en su artículo primero relaciona dicho principio con lo que una empresa debe tributar, sin importar si es relacionada o no lo esté:

Artículo 1º—Principio de libre competencia.

Los contribuyentes que celebren operaciones con partes vinculadas, están obligados, para efectos del impuesto sobre la renta, a determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que pactarían entre personas o entidades independientes en

operaciones comparables, atendiendo al principio de libre competencia, conforme al principio de realidad económica contenido en el artículo 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. (MH, 2013, p.5)

Retomando lo referente a BEPS, no se puede decir que aplicar precios de transferencia es ilegal, y ya que un gobierno no puede imponerles a sus contribuyentes el derecho a vender o comprar productos a los precios que ellos pacten; porque de hacer esto estarían corrompiendo por otro lado, pero de la misma forma el principio que protege la OCDE. A causa de esto, la posición de la OECD para eliminar esta práctica ha sido con el plan citado.

Este procedimiento no ataca a los contribuyentes en su forma de operar, sino que primero basa los criterios de cuestionamiento tomando como referencia el porcentaje de utilidades que devengan otras empresas semejantes y, de allí, parte con la corroboración de dicho supuesto mediante un estudio de PT. Cabe destacar que la investigación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es la guía macro para muchos países parte y no parte de ella para combatir precios de transferencia, hecho que se puede demostrar con el apego del decreto 37898-H a este documento.

Respecto del específicamente, Base Erosion and Profit Shifting propone 15 acciones que abordan aspectos generales, informativos y prácticos con el propósito de informar a los gobiernos la realidad que podrían estar enfrentando, y también proponen mecanismos que podrían implementar para controlar o suprimir cualquier aprovechamiento que se pueda obtener entre empresas relacionadas.

Por el seguimiento que se ha puesto en PT, y con meticoloso cuidado de no romper el principio de “Comercio Pleno”, se han establecido 5 métodos por la OCDE para determinar si existen precios de transferencia. Estos “métodos” son, puntualmente, estudios que se realizan en una empresa por medio de cálculos y análisis estadísticos en diversos factores como: precios de compra y venta, márgenes de ganancia o algún otro. La administración tributaria se faculta para aplicar estudios de precios de transferencia, ajustar bases imponibles y, de ser necesario, realizar ajustes correlativos en los tributos de la renta en empresas por lo indicado en el decreto del Ministerio de Hacienda [MH], 37898-H (2013), en su artículo dos y tres:

Artículo 2º—Facultades de la Administración.

La Administración Tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se han valorado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior y efectuará los ajustes correspondientes cuando el precio o monto estipulado, no corresponda a lo que se hubiera acordado entre partes independientes en operaciones comparables.

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

Artículo 3º—Ajuste correlativo.

El ajuste correlativo es un acto realizado por la Administración Tributaria fundamentado en la verificación de un estudio de precios de transferencia realizado por la Administración Tributaria de otro país. Este ajuste correlativo tiene como fin evitar la doble imposición, producto de un ajuste de precios de transferencia aplicado por otra Administración Tributaria. Este ajuste se aplicará cuando así se establezca en un convenio vigente para evitar la doble tributación internacional y a consecuencia de un ajuste por operaciones entre las partes relacionadas, practicado en otro Estado, resulte una renta superior a la efectivamente derivada de la operación en su conjunto, la Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, examinará la procedencia del citado ajuste, realizando el estudio que se considere pertinente. Si considera que el ajuste es procedente, según las disposiciones de este Decreto y que a consecuencia de aquél se ha producido una doble imposición, teniendo en cuenta el conjunto de partes relacionadas, admitirá el ajuste correlativo por la cuantía del impuesto no prescrito que ha percibido del contribuyente. (MH, 2013, pp.5-6)

Ahora bien, Costa Rica ha adoptado la técnica del análisis de comparabilidad y los siguientes 5 métodos para estudios de precios de transferencia en el decreto antes mencionado, refiriendo como base lo propuesto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico:

Artículo 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. 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. (MH. 2013, p.6)

El anterior extracto del decreto alude a un principio vital de un estudio de precios de transferencia. Se refiere a que debe existir un rango o margen de referencia con el cual se pueda realizar una comparación lógica y pertinente a la situación real de la entidad que estará sujeta al estudio, comparado con una externa.

El motivo de necesitar estrictamente una referencia de la tendencia actual del mercado es por la naturaleza que tienen los métodos de transfer pricing, ya que la administración tributaria, o bien, una contratación externa por parte de la empresa para analizar si se están aplicando precios de transferencia, obligatoriamente ocupa semejantes con quienes se pueda comparar las estadísticas, de lo contrario, no es posible un estudio de este tipo; y este es uno de los muchos desafíos que afrontan los países para regular a sus contribuyentes.

En materia de los métodos, el decreto del Ministerio de Hacienda [MH], 37898-H (2013), detalla la metodología aceptada para realizar estudios de PT:

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. (MH, 2013, p.7)

Considerando los métodos para precios de transferencia y el análisis de comparabilidad, el criterio de la administración tributaria para dictaminar si se está dentro o fuera del rango de referencia validado en artículo 5 de este mismo decreto, se define en el artículo siete de la siguiente manera:

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. (MH, 2013, p.7)

Por tanto, los resultados de los estudios de PT en Costa Rica se consideran aceptables dentro de estos cuartiles. Asimismo, el Ministerio de Hacienda estableció un requisito más: la declaración electrónica de precios de transferencia para todo aquel contribuyente que realice operaciones de comercio internacional, y que para la Dirección General de Tributación clasifique como lo enuncia el siguiente artículo (se hace la salvedad de que los estudios de transfer pricing

aplican a todo contribuyente que efectúe operaciones internacionales con relacionados, y que esta declaración es exclusiva para estos contribuyentes):

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. (MH, 2013, p.7)

No obstante, este requisito fue dado de baja temporalmente hasta nuevo aviso por la administración tributaria en su publicación de la Dirección General de Tributación [DGT], No. DGT-R-28-2017 (2017):

TRANSITORIO I.- Se suspende el plazo para la presentación de la declaración informativa de precios de transferencia establecida en el artículo 3° de la resolución DGTR-44-2016 de las ocho horas del veintiséis de agosto de dos mil dieciséis hasta tanto la Administración Tributaria comunique la fecha y el medio para la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia de conformidad con el artículo 1 de la presente resolución. (DGT, 2017, p.18)

A pesar de esta suspensión en los contribuyentes con las características del artículo 8, lo anterior no omite la responsabilidad a que las empresas sujetas a estos estudios de precios de

transferencia deban tener los mismos listos para cuando la DGT los solicite, es decir, lo único que de momento no se presenta es la declaración informativa.

En caso de una fiscalización, un contribuyente que califique para precios de transferencia deberá presentar una serie de requisitos y de documentación en caso de que el fisco así se lo solicite, para ello, el artículo 9 del decreto de Ministerio de Hacienda [MH], 37898-H (2013) indica todo lo que podría pedir, a pesar de estar este apartado en la publicación del MH, por diversas consideraciones de los contribuyentes, la Administración Tributaria emitió la resolución DGT-R-16-2017 con la finalidad de aclarar dichos requerimientos, los cuales se detallan en seguida, Dirección General de Tributación [DGT], DGT-R-16-2017 (2017):

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

1- Información corporativa:

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

Además, describir las políticas de precios de transferencia sobre la asignación de costos de los servicios indicados, para determinar los precios de estos servicios que son transados entre miembros del grupo económico.

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

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

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

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

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

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

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

l) Mención de cualquier otro aspecto que se considere relevante ocurrido en el período impositivo, relacionado con las transacciones

entre vinculadas en materia de intangibles. Debe señalarse, entes involucrados, países y compensación realizada.

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

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

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

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

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

2- Información de la empresa local:

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

b) Un detalle de la estrategia de negocio perseguida por la empresa, incluyendo una indicación sobre si la empresa ha estado involucrada o afectada por una reestructuración, por una transferencia de intangibles en el correspondiente período impositivo, o en el período

impositivo anterior. Además, una explicación de cómo esos aspectos antes citados han afectado a la empresa local.

c) Lista de los competidores más importantes.

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

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

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

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

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

i) Explicación de los resultados del análisis multianual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

s) Asimismo, se mantendrá toda aquella información y documentación de soporte que sea relevante a cada tipo de operación y por cada parte vinculada. (DGT, 2017, pp.2-4)

Para los requisitos recién desglosados, es vital indicar que en el decreto del Ministerio de Hacienda [MH], 37898-H (2013), en el artículo 9 sobre la documentación que debe tener un estudio de PT, contiene en uno de sus párrafos e indica que no toda esta información podría ser necesaria por el Fisco, y que se ha de tomar en consideración los principios de gestión empresarial acordes a la situación de la empresa, de manera que no implique costos o cargas desproporcionadas, el texto indica que

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. (MH, 2013, p.7)

Esto quiere decir que, dependiendo de diversas circunstancias, un contribuyente puede no requerir cumplir con toda la documentación anteriormente expuesta.

Al principio de este apartado, en la consideración V del decreto 37898-H (2013), se mencionaba por el “Principio de Realidad Económica”, La Dirección General de Tributación [DGT], Directriz Interpretativa N° 20-03 (2003) llamada “Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado”, aporta valor a este documento aclarando lo siguiente:

La potestad de la Administración Tributaria, para valorar las transacciones entre entidades vinculadas, que contemplen precios de transferencia distintos a los del mercado y efectuar los ajustes pertinentes en materia de imposición sobre la renta, tiene su asidero legal en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. (DGT, 2003, p.5)

Y concluye el documento indicando que:

La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. La empresa o parte relacionada podrá efectuar el ajuste correspondiente, una vez que la Administración Tributaria determine un nuevo precio a la entidad intervenida. . (DGT, 2003, p.6)

Terminando la fase del entendimiento a gran escala de precios de transferencia, se genera un gráfico que muestra el funcionamiento de los elementos expuestos anteriormente:

Figura 1 Esquema de Precios de Transferencia



Fuente: Lizano (2018)

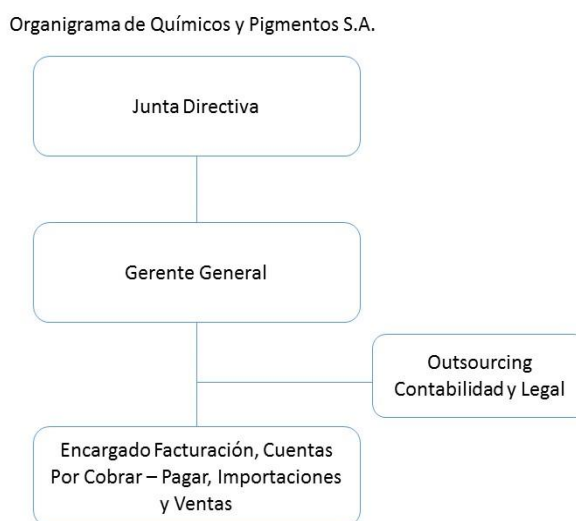
Reseña de la Empresa y de su Giro Comercial

La siguiente información fue obtenida mediante indagación con la empresa. “Químicos y Pigmentos S.A.”, ubicada en Costa Rica, es una sucursal que nació en el 2008 de la casa matriz “Fancy Chemicals” radicada en Estados Unidos de América (EUA), en la cual el presidente de esta casa posee el 100% de la participación accionaria en la empresa nacional. El negocio de Químicos y Pigmentos S.A. está enfocado en la importación y reventa de materia prima para pintura y, recientemente, para el sector agropecuario.

Los productos de principal venta son pigmentos de pinturas en presentaciones de granel (bolsas y sacos) y líquido (cubetas y estañones). Para la parte de agro, los principales productos son abonos y fertilizantes que vienen en presentación de sacos. La proporción de venta que estiman ellos se divide en un 95% para pinturas y el restante 5% para lo agropecuario, por lo que se comprueba que su principal ingreso es la venta de productos de pigmentos.

La infraestructura en Costa Rica es una oficina que está representada legalmente y dirigida por dos colaboradores nacionales, el organigrama de la empresa es el siguiente:

Figura 2 Organigrama Empresarial



Fuente: Lizano (2018)

El Gerente General, también es el director técnico de la casa matriz. Con respecto a sus bodegas, actualmente alquilan el lugar donde guardan sus productos, la mayoría de importaciones se hace vía marítima en contenedores completos.

El único proveedor relacionado para Químicos y Pigmentos es su casa matriz, a su vez, este mismo es el principal vendedor de ellos, ya que también comercializa con empresas externas a su grupo del continente americano y asiático. El personal administrativo de la sucursal indica desde un inicio que, si bien son “relacionados”, a nivel de precios casi no existe ningún trato preferencial con respecto a la competencia, y su distinción a nivel nacional es que ellos son los únicos importadores autorizados de esta marca.

La casa matriz no es productora, el giro comercial de esta es comprar, de allí revende a sus sucursales ubicadas en distintos territorios y en cada país se concreta la venta final. Adicionalmente, mencionan que Costa Rica no es el mercado estrella, puesto que las mejores ventas se dan en México.

Este tipo de negocio maneja márgenes de utilidad después del impuesto muy pequeñas, aproximadamente entre 3% pesimista y 7% optimista, por lo que el lucro del negocio se basa en volumen y que cualquier movimiento en falso o cambio repentino en el mercado puede traerse abajo las utilidades e inclusive la rentabilidad de la empresa.

Por último, con respecto a la comercialización de la empresa, el sector agro ha venido trayendo pérdidas, ya que las regulaciones en el país son muy estrictas y, por tanto, surgen muchos costos que afectan los márgenes de ganancia, pero que de igual forma se siguen comercializando puesto que es un mercado que la casa matriz le ve potencial.

CAPÍTULO III: MARCO METODOLOGICO

Enfoque de la Investigación

El método aplicado en este proyecto será de enfoque cuantitativo. Tomando en consideración los objetivos de la investigación y el concepto descrito por Hernández et al (2014), que definen un enfoque cuantitativo de la siguiente manera:

El enfoque cuantitativo (que representa, como dijimos, un conjunto de procesos) es secuencial y probatorio. Cada etapa precede a la siguiente y no podemos “brincar” o eludir pasos.³ El orden es riguroso, aunque desde luego, podemos redefinir alguna fase. Parte de una idea que va acotándose y, una vez delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa la literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica. (Hernández et al, 2014 p.4)

Por un lado, relacionado con los infinitivos de los objetivos del presente trabajo, que plasman su esencia en verbos de aplicación, según la taxonomía de Bloom, se debe dirigir la misma hacia un enfoque de este tipo de acuerdo al libro que sirve como referencia metodológica en la investigación. Lo anterior en cumplimiento con el párrafo citado porque se realizará un conjunto de procesos y que será de carácter probatorio, ambos, incluyendo en casi toda su totalidad el uso de números, cantidades, valores, porcentajes que serán necesarios para alcanzar la finalidad del proyecto y que, a su vez, cumplen con la característica de que “debido a que los datos son producto de mediciones, se representan mediante números (cantidades) y se deben analizar con métodos estadístico” (Hernández et al, 2014, p.5),

Por otro lado, la conclusión que se generará al final del trabajo sobre lo analizado durante el desarrollo de la investigación e independiente de los resultados, o repercusiones que este pueda traer en adelante, serán emitidas sin sesgo, sin criterio personal, creencias, apego personal u algún otro factor subjetivo que pueda afectar la opinión final del trabajo, lo anterior conforme con lo indicado en el libro de Hernández et al (2014).

Entre las características del trabajo, a nivel cuantitativo, se encuentra que es un trabajo correlacional que envuelve una serie de conceptos o variables monetarias extraídas de diversas bases de información para poder analizarlas de manera que puedan ser de utilidad para generar hipótesis o conclusiones y que en conjunto convendrán para apreciar con un panorama claro, gráfico y numérico los distintos resultados para determinar si precios de transferencia aplica en Químicos y Pigmentos S.A.

Diseño de la Investigación

El diseño de la investigación y la información compartida para este trabajo de enfoque cuantitativo se basa en un paradigma positivista, es decir, exclusivamente se estudiarán los datos reales y actuales a nivel contable dentro de la empresa y serán sometidos a evaluación. Adicionalmente, se podrá observar procedimientos de tipo no experimental y longitudinal.

Además, es de carácter “no experimental” ya que las variables que se expondrán en esta investigación no serán alteradas, sino que los resultados que se mostrarán son tal cual a las estadísticas que se han obtenido de las fuentes de información. Según Hernández et al (2014) definen dicha característica como:

Podría definirse como la investigación que se realiza sin manipular deliberadamente variables. Es decir, se trata de estudios en los que no hacemos variar en forma intencional las variables independientes para ver su efecto sobre otras variables. Lo que hacemos en la investigación no experimental es observar fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para analizarlos (The SAGE Glossary of the Social and Behavioral Sciences, 2009b).

En un experimento, el investigador prepara deliberadamente una situación a la que son expuestos varios casos o individuos. (Hernández et al, 2014, p.152)

A su vez, definen la característica “longitudinal”, en específico de tendencia, que se trata por haberse efectuado en un rango de tiempo determinado, en este caso el periodo 2017, en el texto

se indica que “Los diseños de tendencia son aquellos que analizan cambios al paso del tiempo en categorías, conceptos, variables o sus relaciones de alguna población en general. Su característica distintiva es que la atención se centra en la población o universo.” (Hernández et al, 2014, p.160)

Para ejecutar lo necesario y lograr las metas del trabajo se han de analizar: estados financieros como el balance general y estado de resultados, análisis de costos, declaraciones fiscales, documentación soporte, en otros que sean necesarios; y factores como lo son costos de producción por materia prima, mano de obra y carga fabril, ingresos generados por ventas y gastos por impuestos.

Población de la Investigación

Basado en lo indicado por Lepkowski (2008b), citado por Hernández et al (2014), “una población es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones)” (p.174). Para lograr un resultado eficaz que cumpla a cabalidad con el objetivo principal del tema, se ha de tener presente, y bien definida, quien sería la población de la investigación.

Es importante destacar que las preguntas del Planteamiento de la Investigación no están dirigidas del todo a una población física (humana). La población se enumera en dos partes: la primera sería los estados financieros y todo tipo de información contable del 2017 y, en segundo lugar, el personal directivo de la empresa.

Los métodos creados para controlar si se están dando precios de transferencia en operaciones con relacionadas se conciben aplicando diversos métodos establecidos y autorizados por Costa Rica dentro de sus regulaciones. Algunos de estos, a modo de ejemplo, incluyen mediciones al margen de ganancia neta antes de impuesto que posee una empresa, es decir, después de haberle descontado a todas sus ventas en el periodo, los costos de ventas, ya sea de mercancía o servicios, tomando en cuenta del mismo modo, gastos tanto administrativos como operativos

relacionados con el giro comercial de la empresa, gastos que son deducibles por ley, como por ejemplo lo son los intereses financieros, entre otros que se componen en el estado de resultados.

Muestra

Para efectos de cumplimiento con el tema central, se considera respectivamente como muestra toda la base de datos contable que esté relacionada a lo que el método de estudio para precios de transferencia que se vaya a desarrollar lo requiera, esto para el periodo 2017. Lo que detalla Hernández et al (2014) bajo este concepto es “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.” (p.173).

Detalladamente, este mismo autor define que la muestra se divide en dos formas: como muestra probabilística y no probabilística. Ante esta afirmación, se define la muestra para el proyecto de investigación como “no probabilística” de acuerdo con la cita:

Aquí el procedimiento no es mecánico ni se basa en fórmulas de probabilidad, sino que depende del proceso de toma de decisiones de un investigador o de un grupo de investigadores y, desde luego, las muestras seleccionadas obedecen a otros criterios de investigación. (Hernández et al, 2014, p.176)

De la población, que es toda la información contenida en las bases de datos contables del estado de resultados generados en el año de estudio, el muestreo será no probabilístico al cumplir con el enunciado de no dejar todo a la probabilidad, sino seleccionar las partidas materiales (de las más relevantes) para la empresa. Finalmente, para la segunda parte de la población se estudiará el 100% de esta, que son 2 personas.

Variables de la Investigación

La metodología cuantitativa que conlleva la investigación dirige a seleccionar, para efectos de la investigación, como factores de análisis que cumplirán los objetivos el uso de “Variables” medibles y así satisfacer el planteamiento del problema de la investigación, Hernández et al. (2014) concreta el término como

Una variable es una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse... Las variables adquieren valor para la investigación científica cuando llega relacionarse con otras variables, es decir, si forman parte de una hipótesis o una teoría. En este caso, se les suele denominar constructos o construcciones hipotéticas. (Hernández et al, 2014, p.105)

En consideración al párrafo anterior, podremos definir como variables de la presente investigación las siguientes:

Precio

Los autores Dwyer y Tanner (2007) lo definen como “el dinero que paga un comprador a un vendedor por un producto o servicio particular” (p. 401). Esto nos dice, que es un monto libre y abierto que se pacta para un bien o servicio, el cual pagará un comprador, y dicho precio será establecido según así lo escoja el vendedor o bien se convenga entre ambas partes.

Esta primera variable, por su naturaleza, está arraigada desde sus cimientos al tema de precios de transferencia, ya que todo el asunto en cuestión trata a fin de cuentas de los importes con los cuales las empresas relacionadas intercambian sus productos entre sí, estando dentro de lo normal del mercado o bien por fuera de él.

Ingresos

Según la NIC 18, de Ingresos Ordinarios (1995), define los ingresos como

la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio. (NIC 18, 1995, p.4)

Con base en el texto anterior, se establece como segunda variable del proyecto de investigación los ingresos, que son las entradas de dinero producto de las ventas o negocios efectuados. Este factor va de la mano con los precios y con la base imponible que tendrá una empresa ante el fisco. Precios de transferencia se basa a grandes rasgos en desviar (erosionar) la base imponible de renta hacia el país que más convenga por sus tasas de renta, por ende, los márgenes de ingreso son el principal punto de enfoque que los fiscalizadores de tributación para caer en sospecha de aplicación de transfer pricing.

Impuestos

Definido por la Real Academia Española [RAE], Diccionario de la Real Academia Española (2018), se dirige al significado de impuestos como “Tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago” (RAE, 2018)

Como tercera y última variable de la investigación, los impuestos son determinados en la mayoría de casos por porcentajes que se aplican a los montos que están gravados, tal cual lo puede ser un actual Impuesto sobre la Venta (I.V), el Derecho Arancelario a la Importación (DAI), o bien, el impuestos a la renta. Para Costa Rica, el último está determinado en un modelo de escalera, básicamente, dependiendo del rango de “ingresos antes de impuestos” que una compañía obtenga durante su periodo contable, así será el porcentaje que deberá pagar a favor del estado.

Precios de transferencia afecta directamente el impuesto sobre la renta al tratar de eludir su pago hacia países con impuestos sobre la renta relativamente bajos, por tanto, dicha variable viene a ser trascendental en el recorrido del trabajo, ya que así como el precio y los ingresos tienen su relevancia, los impuestos son lo que los gobiernos quieren regular.

Instrumentos Utilizados de la Investigación

Los instrumentos utilizados o los métodos de recolecciones de datos para obtener información de la investigación son descritos por Hernández et al. (2014), quien afirma que

La recolección se basa en instrumentos estandarizados. Es uniforme para todos los casos. Los datos se obtienen por observación, medición y documentación. Se utilizan instrumentos que han demostrado ser válidos y confiables en estudios previos o se generan nuevos basados en la revisión de la literatura y se prueban y ajustan. Las preguntas, ítems o indicadores utilizados son específicos con posibilidades de respuesta o categorías predeterminadas. (Hernández et al., 2014, p.12)

Por consiguiente, los instrumentos que el presente trabajo requerirá para cumplir las metas serán:

Cuestionario

Como instrumento utilizado para la búsqueda, se aplicará el “cuestionario” autoadministrado para obtener un entendimiento claro de la naturaleza de la empresa. Según las respuestas de los administradores de la empresa y cualquier otro personal profesional que sea conveniente con relación al tema. Se espera conseguir respuestas que puedan servir; en conjunto con todos los datos investigados previamente, entender claramente el funcionamiento, detalles y peculiaridades operativas y contables de Químicos y Pigmentos S.A.

Chasteauneuf (2009), citado por Hernández et al. (2014), se refiere a este instrumento como “un conjunto de preguntas respecto de una o más variables a medir (p. 217). Brace (2013), citado por Hernández et al, (2014), agrega que “debe ser congruente con el planteamiento del problema e hipótesis” (p. 217). Además, se menciona que este tipo de instrumentos puede ser de tipo cerrado o abierto; las cerradas preguntas son de carácter limitado; características de un enfoque cuantitativo, y las abiertas no delimitan la respuesta, sino que dejan a la libre la respuesta para quien responde la pregunta. Para efectos de esta investigación, se realizarán cuestionarios de preguntas cerradas.

Lista de reconocimiento (Checklist)

Este método es semejante a un listado que contiene diversos puntos de carácter esencial que debe clarificar un investigador por medio de una indagación con el sujeto u objeto que corresponda, de manera que sirva de contribución para cumplir el objetivo que se haya plasmado. Este método será utilizado personalmente por el investigador para obtener información adicional y puntual sobre la posición de la empresa ante lo que, a criterio del Ministerio de Hacienda y otros estudios relacionados, conlleva a una empresa a clasificarse como un comercio relacionado, que por ende, es susceptible para el fisco solicitarle estudios de precios de transferencia en sus operaciones.

Revisión de documentación interna

Para aplicar un estudio de precios de transferencia, es necesario examinar la documentación relacionada a la población, en efecto, este método se basa en revisar papeles que la empresa posea y sean de utilidad para el investigador. Se tomará en cuenta todo tipo de documento de utilidad y necesidad para aplicar correctamente un estudio de precios de transferencia. Toda la indagación para aplicar correctamente uno de estos, viene de documentación interna de la empresa como: facturas, declaraciones de impuestos, contratos de relaciones comerciales, estados financieros, etc... al mismo tiempo servirá como evidencia para el investigador de los datos que se trabajarán.

Entrevistas

Este instrumento se perpetra entre dos o más sujetos, en donde como mínimo una persona realiza una serie de preguntas a la otra, con la finalidad de obtener información de provecho para una investigación. Por tanto, para obtener datos adicionales sobre la empresa, se pretende aplicar el método de entrevista de modo que se pueda añadir al tema de investigación datos de importancia, intercambiar puntos de vista y debatir temas que logren llevar a cabo el cumplimiento de los objetivos. Por tanto, la técnica de “entrevista” se utilizará de manera que abarque distintos aspectos relacionados a la empresa y su información personal.

Encuesta

Este instrumento tiene como enfoque conocer las tendencias de respuesta en una población determinada, comúnmente se realiza una serie de preguntas cerradas o abiertas a un número aleatorio de personas para conocer el índice de respuesta ante lo que se está investigando.

Por ende, para obtener resultados que podremos añadir al tema de investigación, se aplicará el instrumento de encuesta, de manera que las mismas abarquen distintos aspectos relacionados al proyecto y sus objetivos, a razón de poder confirmar la veracidad de la información teórica del tema. Se compararán los datos extraídos de fuentes externas, con la opinión de los profesionales de ramas financieras y/o contables; llámese economistas, contadores, financistas, administradores, etc, con el objetivo de poder entender la tendencia de comprensión del tema de precios de transferencia. Dicha encuesta estará planteada de forma que sirva para responderse de forma cerrada

Proceso para la Recolección de Datos

La información de fuentes secundarias teóricas se recopilará de distintos medios que puedan aportar datos valiosos y que están anuentes al proyecto como pueden serlo foros de discusión, entrevistas, documentación legal, reseñas históricas, estudios anteriormente efectuados en relación con el tema, revistas, opiniones, experiencias a nivel internacional, cuestionarios, libros, periódicos, entre otros. Especialmente, se dará enfoque a las regulaciones actuales que Costa Rica ha instituido para regular precios de transferencia.

La recolección de datos de fuentes primarias que soportará el presente trabajo únicamente será sobre lo correspondiente a la empresa, lo cual se obtendrá directamente con el personal, ya que la parte teórica de la investigación provendrá de fuentes secundarias que se obtendrán de libros, revistas, páginas de internet, blogs, periódicos, decretos, publicaciones, entre otros.

Para la obtención de información primaria se comenzará programando la revisión de una lista de reconocimiento y un cuestionario personal entre el investigador y los administradores de Químicos y Pigmentos S.A., con la finalidad primordial de confirmar que la compañía es susceptible a precios de transferencia (checklist) y de aclarar cómo funciona la empresa, posterior a esto, detalles sobre las características de la empresa, información personal, giro comercial, crecimiento, mercado, modo de operación y demás (cuestionario)...

Una vez se concluya el cuestionario preparado por el autor, seguidamente se aplicará la entrevista tanto a los administradores como el contador, a fin de obtener un profundo entendimiento de lo que es la empresa, su historia, sus planes de negocio a futuro, entender su mercado y de dónde devengan sus principales ingresos, logística operacional de la empresa, relación con su casa matriz, entre otros aspectos que surjan. Se pretende trabajar con un esquema de entrevista estructurada, pero que conforme al desarrollo de la conversación se pueda formular de manera pertinente nuevas preguntas.

Continuando con la sección de fuentes primarias, se solicitará a la administración (con previo consentimiento) toda documentación interna a fin, para que se pueda desenvolver plenamente el proyecto de investigación, debido a que las regulaciones costarricenses que se estudiarán solo pueden ser validadas con documentos como facturas, declaraciones de impuestos, órdenes de compra y demás, que vayan relacionados a determinar rangos de precios y márgenes de ganancia en las ventas.

Por último, las encuestas servirán de apoyo para comparar lo que comprendemos desde la perspectiva teórica, a la que se aplica profesionalmente en el sector costarricense, con este procedimiento se podrá expandir el alcance del conocimiento sobre el tema de precios de transferencia y su posición dentro del territorio nacional.

Precisa decir que las preguntas de la técnica de encuesta se basarán en interrogatorios puntuales que generen un valor agregado para los objetivos del trabajo y a lo obtenido mediante la información externa, es decir, será un complemento de información para abarcar los límites de la investigación.

Método de Análisis de los Datos

Hernández et al. (2014) introduce el término referente al método de análisis de datos para el enfoque cuantitativo como:

los datos cuantitativos debemos recordar dos cuestiones: primero, que los modelos estadísticos son representaciones de la realidad, no la realidad misma; y segundo, los resultados numéricos siempre se interpretan en contexto, por ejemplo, un mismo valor de presión arterial no es igual en un bebé que en una persona de la tercera edad (Hernández et al., 2014, p. 270).

El presente trabajo de enfoque cuantitativo llevará a cabo para efectos de análisis de los resultados, el método de “tabulación”, en otras palabras, se pretende confeccionar con toda la información recabada distintas tablas y gráficas para facilitación visual de la comprensión de datos, donde se pueda ver simplificada un resumen de todos los datos cuantitativos y poder asimilar con agilidad y rapidez un entendimiento del trabajo a gran escala.

CAPÍTULO IV: ANALISIS DE RESULTADOS

Este capítulo estará compuesto por los resultados obtenidos de los instrumentos utilizados para recolectar información que fueron mencionados en apartado anterior. Para cada pregunta se realizará un gráfico o tabla con el resultado de las repuestas y se hará un breve análisis que genere valor a la investigación y pueda ligarse a las respuestas que busca este proyecto.

Asimismo, adoptado a la teoría de la sección II “Marco Teórico”, se razonarán las repercusiones que podría traer un estudio de precios de transferencia en la empresa Químicos y Pigmentos S.A. y, posteriormente, el estudio de precios de transferencia, siguiendo el método más adecuado a las condiciones actuales. Precisa recordar que se tomará en cuenta la cláusula de confidencialidad que se acordó, ya que algunos métodos podrían requerir intervención de terceros.

Análisis de Resultados para el Apéndice A

En respuesta al apéndice A “Cuestionario de reconocimiento interno (autoadministrado) de la empresa Químicos y Pigmentos S.A., aplicado a la administración”, que se realizó con el objetivo de obtener un conocimiento a gran escala por medio de la aplicación de un cuestionario (autoadministrado) enfocado en preguntas que permitan al investigador identificar si la empresa debe realizar estudios de precios de transferencia, y que fue respondido por la población física de la empresa, se obtuvieron los siguientes resultados:

1. Pregunta número uno: ¿La empresa Químicos y Pigmentos S.A. efectúa operaciones o comercia a nivel internacional? (cerrada):

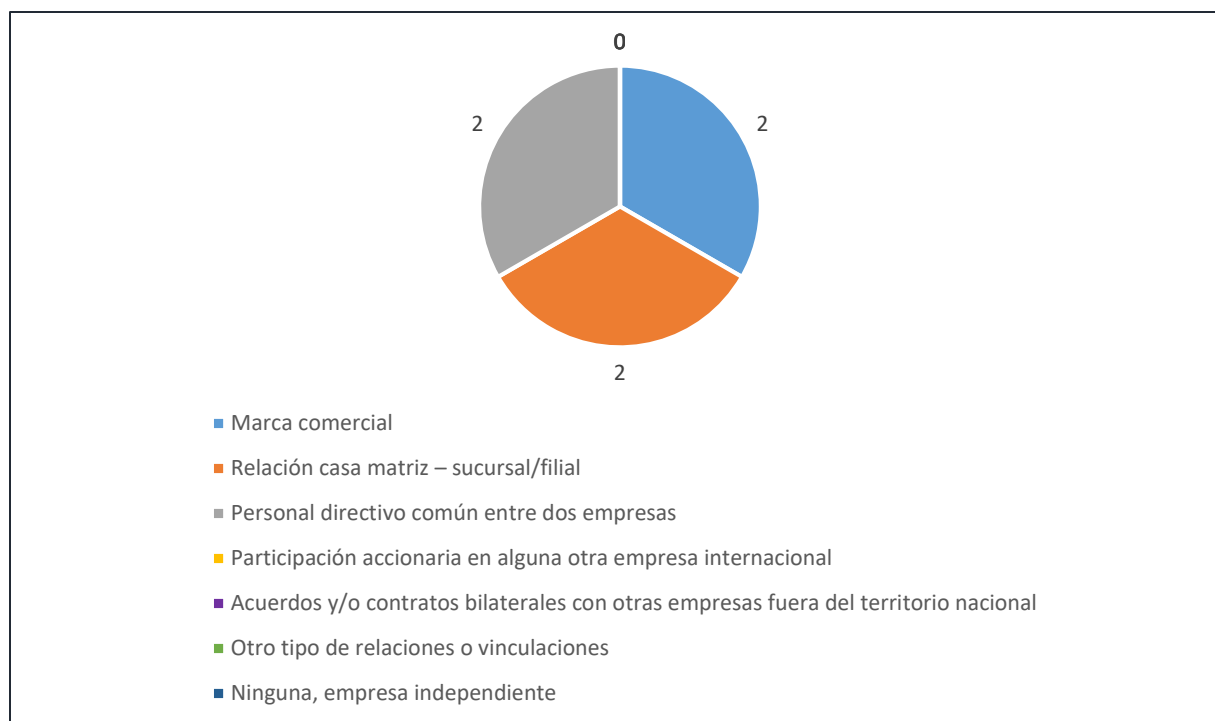
La contestación a esta pregunta fue positiva en su totalidad, se evidencia que la compañía opera o comercia a nivel internacional, lo cual es primordial para ser susceptible a estudios de transfer pricing.

2. Pregunta número dos: Favor indicar bajo qué régimen está inscrita la empresa ante el Ministerio de Hacienda

La administración indica que están registrados ante el Ministerio de Hacienda bajo el régimen Tradicional, es decir que basado en esto, la declaración informativa (que fue suspendida hasta nuevo aviso según publicación del fisco) que solicita el decreto 37898-H del 2013, no es requerida.

3. Pregunta número tres: Marque las relaciones que tiene la empresa a nivel comercial, administrativa o de participación con otras empresas o personas fuera del territorio nacional. Relaciones comerciales por:

Gráfico 1 Respuesta de la pregunta número 3 del cuestionario aplicado a la administración



Fuente: Lizano (2018)

Tabla 1 Cuadro Estadístico de la pregunta número 3 del cuestionario aplicado a la administración

Ítems	Cantidad
Marca Comercial	2
Relación casa matriz – sucursal/filial	2
Personal directivo común entre dos empresas	2
Participación accionaria en alguna otra empresa internacional	-
Acuerdos y/o contratos bilaterales con otras empresas fuera del territorio nacional	-
Otro tipo de relaciones o vinculaciones	-
Ninguna, empresa independiente	-

Fuente: Lizano (2018)

De conformidad con las respuestas dadas por la administración, se visualiza contundentemente una relación por marca, casa matriz-sucursal y personal directivo en común entre ellas. Las respuestas van de acuerdo a la reseña empresarial que habían suministrado en el capítulo II.

4. Pregunta número cuatro: Si marcó alguna de las opciones anteriores, ¿cree usted que dichas relaciones comerciales mencionadas anteriormente influyen de alguna manera los precios a los cuales se venden con sus relacionados?

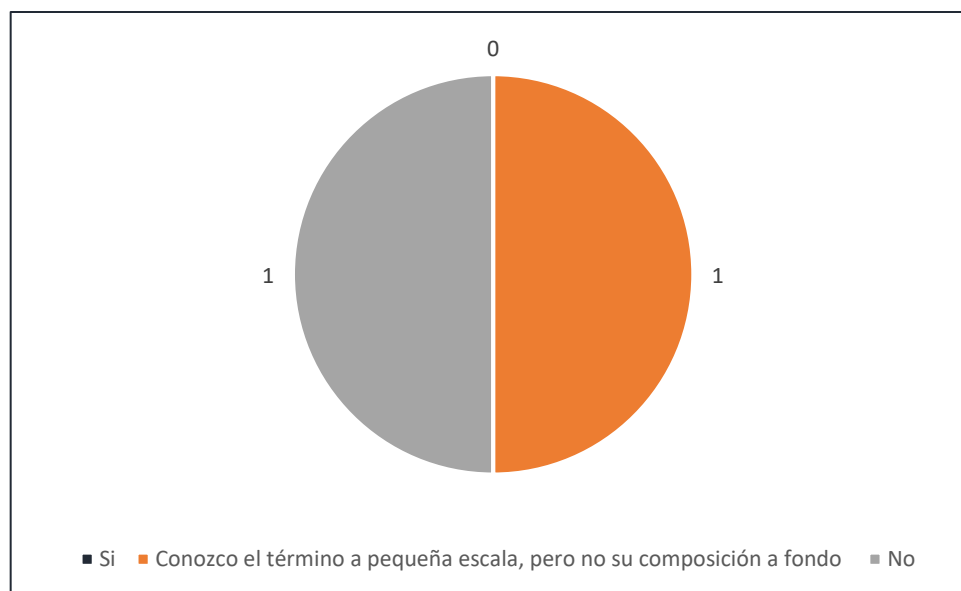
La respuesta fue un 100% “Sí”, la razón de esta pregunta se da, ya que puede existir un escenario donde haya relaciones internacionales entre empresas vinculadas mas no existe influencia alguna entre ellas. Por tanto, no es el caso de Químicos y Pigmentos S.A., puesto que bajo los escenarios de vinculación entre las empresas, también se influye de alguna manera en los precios, deducción conforme a las respuestas.

5. Pregunta número cinco: ¿Tiene alguna noción del rango de precios de compra o venta en productos o servicios, e incluso de utilidades, que manejan otros competidores?

La población respondió afirmativamente en su totalidad. Esta pregunta se realizó con dos motivos. El primero, para averiguar por medio de la administración si existe competencia en el mercado que ellos están, y segundo, si se puede tener acceso a una comparación entre estas, puesto que para efectuar el estudio de PT es necesario un “Análisis de Comparabilidad” según el artículo 5 del decreto 37898-H (2013). Se evidencia que los resultados son viables.

6. Pregunta número seis: ¿Sabe usted qué son precios de transferencia?

Gráfico 2 Respuesta de la pregunta número 6 del cuestionario aplicado a la administración



Fuente: Lizano (2018)

Tabla 2 Cuadro Estadístico de la pregunta número 6 del cuestionario aplicado a la administración

Ítems	Cantidad
Si	1
Conozco el término a pequeña escala, pero no su composición a fondo	-
No	1

Fuente: Lizano (2018)

Para saber si la administración conoce del tema de transfer pricing, se preguntó directamente si esto era así. Por lo manifestado, se puede notar que hay una tendencia al desconocimiento a fondo de lo que se trata el tema. Considerando que por lo analizado anteriormente, son sujetos de estudio para el fisco.

7. Pregunta número siete: ¿Han realizado en alguna ocasión dentro de la empresa un estudio de precios de transferencia?

Relacionando el desconocimiento administrativo por precios de transferencia, la pregunta de si estos estudios se han hecho alguna ocasión, casi se deducía la respuesta. En efecto, la respuesta fue negativa unánimemente.

8. Pregunta número ocho: ¿Sabía que actualmente el país está regulando, mediante su circular 37898-H emitida en el 2013, a las empresas que tienen relaciones a nivel internacional, a causa de que puedan estar aplicando precios de transferencia?

Siguiendo la secuencia de preguntas sobre el conocimiento de PT, las divulgaciones más importantes efectuadas por el fisco, según las respuestas obtenidas, son desconocidas por la población en su totalidad.

9. Pregunta número nueve: ¿Conoce alguno de los 5 métodos establecidos por el Ministerio de Hacienda en su circular 37898-H para determinar si se está recurriendo a rangos de precios de transferencia?

Tratando de ampliar los panoramas de claridad que domina la administración ante precios de transferencia, se encuentran respuestas negativas en la mayor parte del tema y no es la excepción en este ítem, puesto que se obtuvieron respuestas negativas en un 100%.

10. Pregunta número diez: ¿Conoce las posibles consecuencias que podría traer un estudio de precios de transferencia en el que se determine como positiva la aplicación de estos precios en el resultado?

Tabla 3 Respuesta de la pregunta número diez del cuestionario aplicado a la administración

Opciones	Respuestas	Respuestas a Nivel Porcentual
Si	1	50%
No	1	50%
Total	2	100%

Fuente: Lizano (2018)

La última pregunta en relación al entendimiento de la administración sobre las repercusiones que podría traer un hallazgo positivo de aplicación de PT (ajuste en la base de impuestos sobre la renta) indica tener un poco de conocimiento sobre esto.

11. Pregunta número once: ¿Le interesaría que un estudiante universitario realice un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones establecidas en Costa Rica para sus operaciones del 2017 a modo de evaluar su posición actual ante la percepción del fisco, tomando en cuenta que debe revelar información financiera de posible carácter confidencial al mismo?

Para cerrar la encuesta, la empresa se ve interesada en aplicar un estudio de esta índole, hubo un porcentaje de aceptación completa por parte de la misma.

Análisis de Resultados para el Apéndice B y B.1

Los apéndices B “Entrevista de Reconocimiento Estructurada, Aplicada a la Administración de la Empresa” y el B.1 “Checklist de Conocimiento Empresarial para Determinar

su Posición ante Precios de Transferencia según Decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica” se ejecutaron para poder lograr lo siguiente:

- En el apéndice B, el objetivo es entrevistar a la administración mediante la aplicación de una entrevista estructurada, basada en los principios del decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, con la finalidad de la empresa Químicos y Pigmentos S.A. califica como una empresa relacionada y consecuentemente requiere de realizar estudios de precios de transferencia.
- Y el objetivo del apéndice B.1 es validar mediante la aplicación de un checklist; que será confeccionado por el investigador, basado en los principios del decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, si la empresa Químicos y Pigmentos S.A. califica como una empresa relacionada y por consecuente requiere de realizar estudios de precios de transferencia.

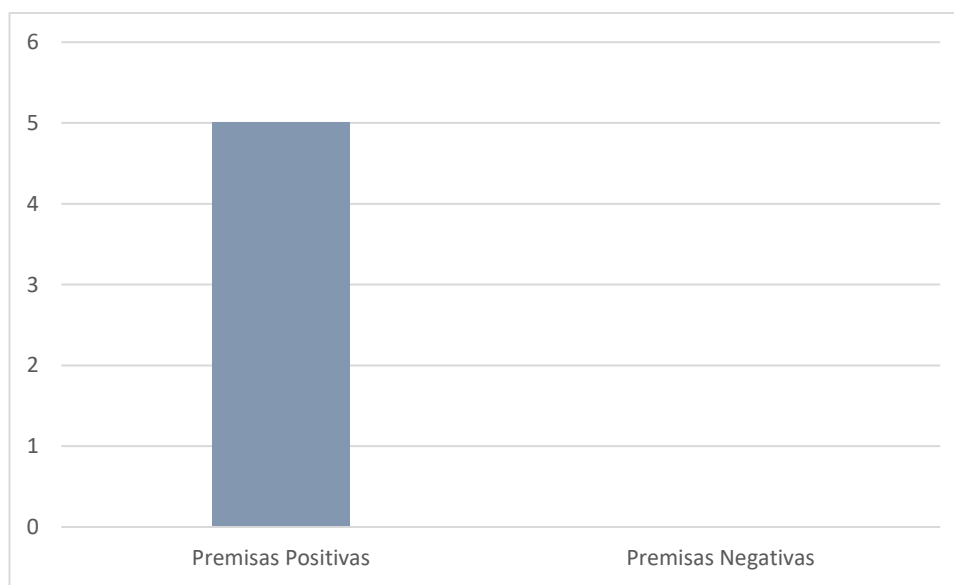
Estos instrumentos (entrevista y checklist) se aplicaron al mismo tiempo con la intención de aportar valor a la investigación. Al estar el negocio interesado en aplicar un estudio de transfer pricing por parte el autor, se aprovechó el espacio programado para aplicar ambas pruebas. De donde se pudo obtener, en síntesis, lo siguiente:

- La empresa es una sucursal de su casa matriz en Estados Unidos de América.
- El dueño de la casa matriz es también el dueño de la sucursal de Costa Rica, con un 100% de la participación dentro de cada una.
- La empresa tiene como su principal proveedor la casa matriz, adicional de otros que tiene en América y Asia (compran al mayoreo).

- Exportan a Panamá y Nicaragua productos químicos relacionados a la industria de pintura y recientemente agroquímicos (venden al mayoreo).
- Indican que los márgenes de utilidad después de impuesto rondan entre 3 a 7 por ciento.
- Si bien la empresa tiene precios preferenciales por ser sucursal y mayorista de la casa matriz, tampoco tienen exuberantes tratos beneficiosos, inclusive tienen que negociar tarifas con ellos para no perder competitividad.

Los resultados del checklist del apéndice B.1 se resumen gráficamente de la siguiente forma:

Gráfico 3 Resumen del Checklist para Identificar Partes Vinculadas



Fuente: Lizano (2018)

Tabla 4 Cuadro Estadístico del Checklist para Identificar Partes Vinculadas

Ítems	Cantidad
Premisas Positivas	5
Premisas Negativas	-

Fuente: Lizano (2018)

Para la primera parte de la lista de verificación, que pretende identificar si la empresa posee partes relacionadas y si es posible tener una referencia para efectuar un análisis de comparabilidad, conforme a lo establecido en el decreto 37898-H (2013). La verificación fue positiva en su totalidad. Por tanto, se comprueba contra las regulaciones nacionales, que se puede proseguir con el estudio.

Tabla 5 Análisis para la Selección del Método de Precios de Transferencia a Probar

Método	Viabilidad
Método del precio comparable no controlado	Método seleccionado ya que se puede comparar los precios de compra (importación) de productos con características semejantes
Método del costo adicionado	No es viable. Este método se utiliza para cuando se refiere a un grupo comercial que procesa desde la materia prima hasta el producto final. En este caso solo se revende.
Método del precio de reventa	Es un método utilizado para empresas revendedoras, tal como Químicos y Pigmentos S.A. lo hace. No obstante, este método se podría aplicar si la empresa en estudio vende a su relacionada, en este caso ellos solo compran.
Método de la partición de utilidades	Se podría determinar la utilidad de operación que recibe casa matriz cuando le vende a sucursal, de allí cuando la sucursal vende al mercado nacional, y compararla contra el mercado. Sin embargo, es inviable por la cláusula de anonimato.
Método del margen neto de la transacción	Se podría determinar el margen neto de ganancia recibe la sucursal cuando le vende a su relacionada y compararla contra el mercado. Sin embargo, es inviable por la cláusula de anonimato.

Fuente: Lizano (2018)

Por ende, después de la validación hecha con la administración, se determina el “Método del precio comparable no controlado” como el más indicado y viable para llevar a cabo el estudio de precios de transferencia.

Análisis de Resultados para el Apéndice C

Por último, para cerrar esta etapa de instrumentos de recolección de datos, que consistió en consultar a personas expertas en el tema de PT sobre diversos aspectos del tema, concluye, el apéndice C “Encuesta de conocimiento de Precios de Transferencia, aplicado a profesionales en ramas coherentes” que tenía como meta evaluar la tendencia del conocimiento que tienen los profesionales de San José relacionados a las ramas de economía, finanzas, contabilidad u otros que puedan generar una opinión profesional con respecto al tema de precios de transferencia, y al mismo tiempo indagar cuales han sido sus experiencias que puedan ser de utilidad para la investigación. Se obtuvieron los siguientes resultados de las preguntas propuestas:

1. ¿Conoce lo que se refiere el tema de precios de transferencia?

Si bien la encuesta va dirigida a profesionales que sean capaces de dar una opinión sobre precios de transferencia, el principal fin de esta pregunta fue corroborar lo indicado en el anterior párrafo, ya que las encuestas iban dirigidas a expertos en materia de finanzas o contabilidad con experiencia en el tema, puesto que respuestas de profesionales que no dominaren lo preguntado no agregaba valor alguno en el trabajo. El total de los encuestados respondió afirmativamente a esta pregunta.

2. ¿Ha aplicado o ha sido parte de un proceso de estudios de precios de transferencia alguna vez?

El grado de aceptación de esta fue positivo en un 100%. Esta pregunta se formuló para sondear la experiencia de los encuestados y va de la mano con la primera. La pregunta número uno confirmaba que se encuestaron conocedores de precios de transferencia y esta otra revelaba la tendencia sobre el conocimiento aplicado que poseían más allá de conocimientos teóricos.

3. ¿Está al tanto de las publicaciones que realiza periódicamente el Ministerio de Hacienda en relación a precios de transferencia, principalmente del decreto 37898-H del 2013 y sus relacionados?

Considerando que la población que respondió la encuesta domina el tema tanto teóricamente como en la práctica (según las preguntas uno y dos), era necesario conocer si los colaboradores conocían las regulaciones y decretos que Costa Rica, en específico el Ministerio de Hacienda, había publicado para aplicar un estudio de PT, el resultado fue satisfactorio plenamente.

4. ¿Bajo qué tipo de “situación de empresa relacionada” ha tenido experiencia en estudios de precios de transferencia? (por ejemplo: relacionada por marca, personal, participación accionaria, etc...)

Esta pregunta fue de carácter abierto, es decir, que la persona basada en su vivencia podría colocar todas las formas de vinculación entre empresas con las que ha trabajado. Dentro de los principales resultados destacó la respuesta “todos” y también “participación accionaria”. Con las respuestas dadas, se puede generar una ligera noción sobre la diversidad de relación comercial que hay en el país, la cual evidencia ser amplia.

5. Favor indicar bajo qué métodos usted ha trabajado o ha sido parte de estudios de precios de transferencia, según el decreto 37898-H.

Tabla 6 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número cinco

Métodos de Precios de Transferencia	Porcentaje de utilización entre los encuestados
Método del precio comparable no controlado	100%
Método del costo adicionado	100%
Método del precio de reventa	100%
Método de la partición de utilidades	34%
Método del margen neto de la transacción	100%

Fuente: Lizano (2018)

Se visualiza que los métodos son utilizados de igual manera por los profesionales, a excepción del “Método de la partición de utilidades”. Por la teoría de la sección II, se supone que esto es por motivo de la complejidad de esta técnica, puesto que para aplicarlo se debe analizar no solo la empresa en territorio nacional sino el grupo comercial completo. Complementario a esta pregunta se preguntaba de forma abierta lo siguiente:

¿Cuál de estos recomendaría aplicar, y para qué industria, según su experiencia?

En síntesis, la respuesta a esto fue que, de preferencia, se aplica el método “Precio Comparable no Controlado”. No obstante, no hay un mejor método ya que va en función de la naturaleza de las transacciones que tengan los relacionados para elegir la técnica a usar.

6. ¿Ha sido partícipe de una fiscalización por parte de la organización encargada de tributación en Costa Rica por motivos de precios de transferencia?

El grado de aceptación fue general a la respuesta “He sido partícipe de la fiscalización”. Esta pregunta refleja que la administración tributaria está dando un fuerte seguimiento al tema de

precios de transferencia. A pesar de que es un tema nuevo donde Costa Rica se ve atrasado en cuanto a otros países, esto no ha sido obstáculo para tratar de controlar una tributación adecuada.

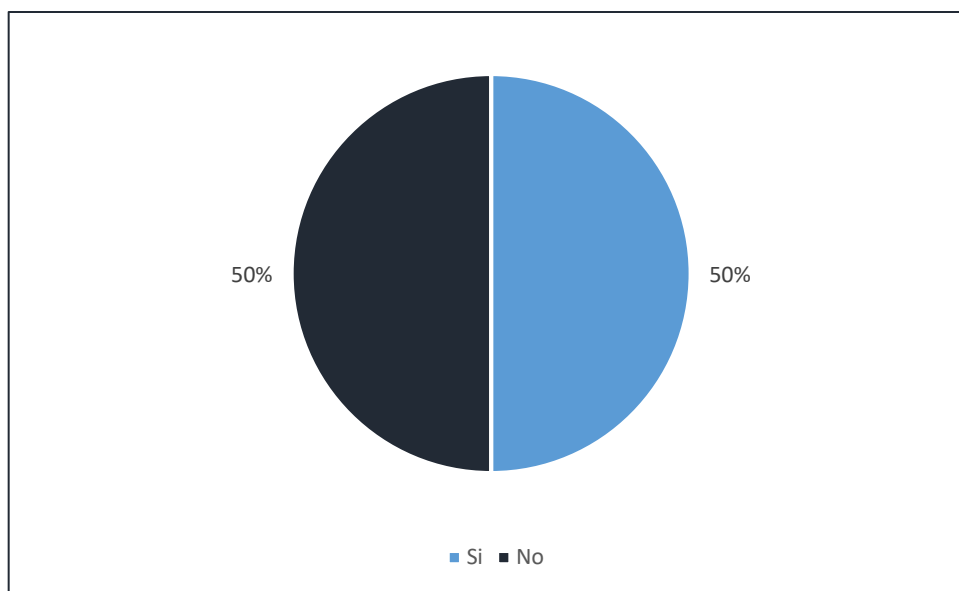
En la misma pregunta se consultaba sobre el régimen en el que se encontraba la empresa que fue fiscalizada:

Indique el régimen de esa razón social: _____

La tendencia de respuesta fue: Régimen de Grandes contribuyentes y Tradicional.

7. ¿En alguna de esas investigaciones que ha realizado el fisco donde usted ha sido partícipe han concluido en que se debe de ajustar la base imponible a la renta de la empresa estudiada a causa de precios de transferencia?

Gráfico 4 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número siete



Fuente: Lizano (2018)

Tabla 7 Cuadro Estadístico del Checklist para Identificar Partes Vinculadas

Ítems	Cantidad
Si	50%
No	50%

Fuente: Lizano (2018)

En esta respuesta se puede apreciar que el índice de reajuste a la base imponible es relativamente alto, es decir, que la fiscalización por parte del Ministerio de Hacienda ha sido efectiva y probablemente está logrando buenos resultados en cuanto a una mejor recaudación de impuestos sobre la renta gracias a esto.

8. A su criterio, ¿cree usted que el país es atractivo para que las empresas multinacionales trasladen sus utilidades a Costa Rica y tributen aquí para no hacerlo en otros territorios?

Tabla 8 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número ocho

Resultados de la Encuesta, pregunta ocho	Resultado de Respuesta
Si	33%
No	67%

Fuente: Lizano (2018)

Los profesionales opinan, en su mayoría, que el país no es atractivamente fiscal para ser utilizado como un “paraíso fiscal”. A esta pregunta se agregó un mejoramiento a la pregunta principal y se pidió que justificaran su respuesta.

Por un lado, para aquellos respondieron que “Sí” era un atractivo para aplicar precios de transferencia, postulaban como principal causa de esto el régimen de zona franca. Por otro lado, quienes dijeron que “No”, en síntesis, afirmaron que las tasas del país no son atractivas fiscalmente, además, que las relacionadas que están en el país no son originarias de Costa Rica y, por tanto, prefieren enviar sus utilidades a otros países centroamericanos.

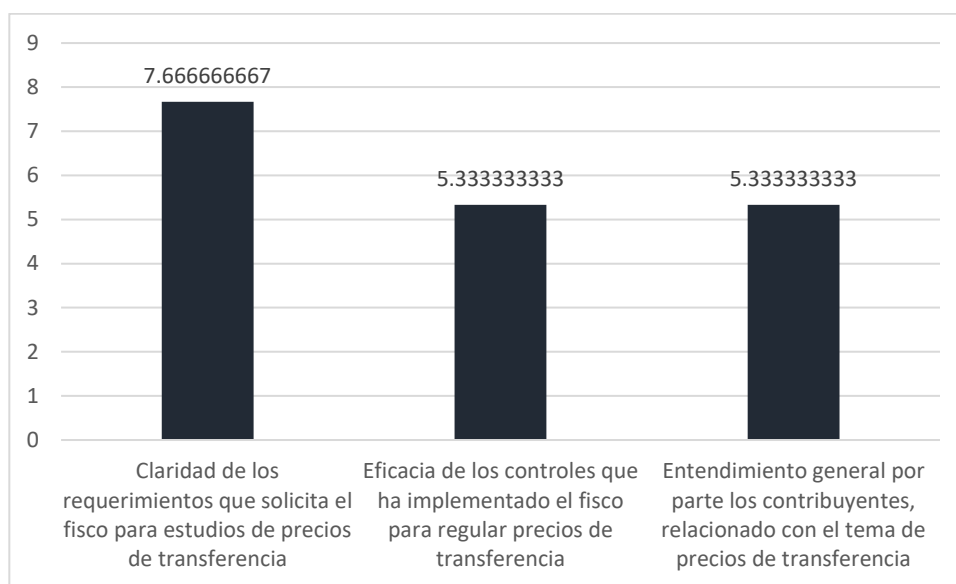
9. Como profesional en el área, ¿piensa que aplicar estudios de precios de transferencia es efectivo para lograr una mejor recaudación de impuestos? Justifique su respuesta.

En respuesta a esta pregunta, indican que si mejora en una recaudación y evita que los contribuyentes, eluden impuestos mediante ingeniería fiscal.

Para concluir la encuesta, se realizó una pregunta para que los encuestados evaluaran, a su criterio, tres aspectos en el tema de precios de transferencia. Se obtuvieron los siguientes resultados:

10. En escala del 1 al 10 ¿Cómo evaluaría los siguientes enunciados?:

Gráfico 5 Resultados de la Encuesta aplicada a profesionales, pregunta número diez



Fuente: Lizano (2018)

Sumando todos los puntajes entre 1 a 10 que dieron los profesionales y sacando el promedio de estos mismos, se obtuvieron los resultados que se aprecian en el gráfico 12. Analizando por aparte cada apartado se podría decir:

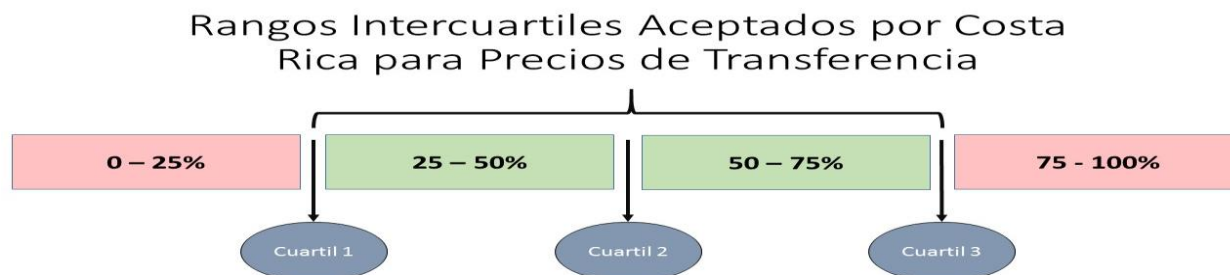
- Claridad de los requerimientos que solicita el fisco para estudios de precios de transferencia: entender los requerimientos que solicita el Estado para asuntos fiscales es vital; a pesar del puntaje que obtuvo, se podría decir que es malo, ya que debería de existir una claridad plena de lo que se necesita. La Dirección General de Tributación emitió la resolución DGT-R-16-2017 para aclarar lo anterior, no obstante, parece ser que ante la opinión pública aún no es suficiente.
- Eficacia de los controles que ha implementado el fisco para regular precios de transferencia: según el parecer de los expertos, la calificación es bastante baja, podría atribuirse a la ausencia de una declaración de PT o sistemas informáticos que lo regulen.
- Entendimiento general por parte los contribuyentes, relacionado con el tema de precios de transferencia: considerando que comúnmente los grupos relacionados se dan en compañías grandes, el conocimiento de los contribuyentes es malo en comparación con la importancia que deberían de darle a estos controles.

Ahora bien, concluido el análisis de los resultados subyacentes de los instrumentos de recolección de datos aplicados, se procede, basado en esto y la teoría, a desprender las repercusiones a nivel fiscal que podría ocasionar un estudio de precios de transferencia.

Análisis de las Repercusiones de un Estudio de Precios de Transferencia

Bajo el entendimiento de cómo funciona y de qué se trata precios de transferencia, las tendencias implementadas a nivel nacional para controlar esta práctica y la empresa en estudio sujeto de transfer pricing, se procede a identificar los efectos que podría sufrir Químicos y Pigmentos S.A. a nivel fiscal por la aplicación de un estudio de PT.

Figura 3 Rangos Intercuartiles Aceptados para Precios de Transferencia en Costa Rica



Fuente: Lizano (2018)

En relación con la figura anterior, si Químicos y Pigmentos S.A. se encuentra fuera de los rangos intercuartiles 1 y 3, se debe ajustar su base imponible, es decir, que se considera aceptable poseer una desviación no mayor al 25% con respecto a la mediana del precio libre de competencia, que sería el 50%.

Según las declaraciones de la administración de la empresa, en las que se indica que el promedio de utilidad después de impuestos en empresas de características semejantes ronda entre un 3% y 7% del total de las ventas. A continuación se recrea un ejemplo basado en la información anterior de cómo podría repercutir fiscalmente un estudio de PT en los resultados del negocio:

Resumen de la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta para el periodo 2017 en Químicos y Pigmentos S.A:

35 - Total renta bruta: 657.122.638 CRC

45 - Total de costos, gastos y deducciones permitidos por la ley: 623.710.446 CRC

46 - Renta Neta: 33.412.192

47 - Impuesto sobre la renta: 10.023.658 (30% por ciento sobre la Renta Neta, ver figura 4 con la escalera de renta según el MH)

Total de utilidades después de impuesto: 23.388.534

Total de utilidades después de impuestos / Total renta bruta = / 657.122.638 = 3.5592%

Figura 4 Tarifa del impuesto sobre las utilidades en personas jurídicas

3. Tarifas del impuesto sobre las utilidades para personas jurídicas

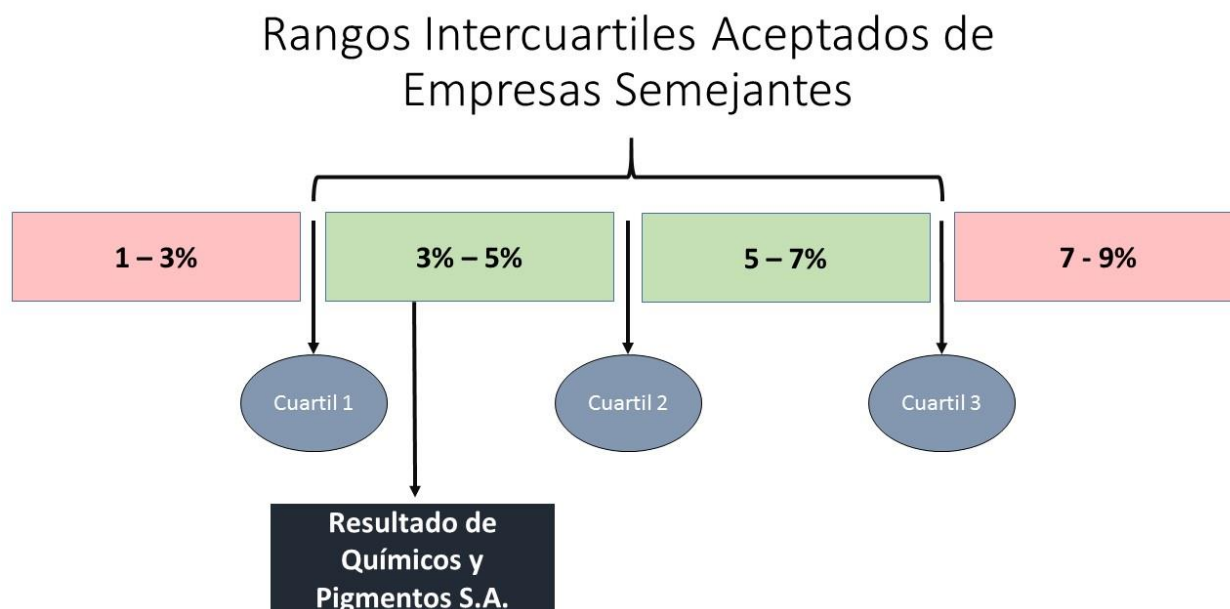
Con base en la renta bruta del período, el contribuyente debe seleccionar, en la tabla siguiente, el porcentaje de impuesto que debe aplicar sobre la renta neta total.

	Período 2014	Período 2015	Período 2016	Período 2017	Período 2018	Tarifa (se aplica sobre renta neta total)
Ingresos brutos hasta	¢49.969.000	¢52.710.000	¢52.320.000	¢52.634.000	¢53.113.000,00	10%
Ingresos brutos hasta	¢100.513.000	¢106.026.000	¢105.241.000	¢105.872.000	¢106.835.000,00	20%
Ingresos brutos de más de	¢100.513.000	¢106.026.000	¢105.241.000	¢105.872.000	¢106.835.000,00	30%

Fuente: Ministerio de Hacienda de Costa Rica (2018)

En el supuesto de que exista un rango de 0% a 10% de utilidad después de impuesto y el rango común de mercado es de 3% de utilidad después de impuesto en el escenario más pesimista y un 7% en el más optimista, podría decirse que a nivel de utilidades la empresa está dentro del rango intercuartil aceptable con un 3.5592%, y no requiere un ajuste a su base imponible si se aplicase algún método de estudio de PT, es decir, habría un efecto nulo en cuanto a repercusiones a nivel fiscal, gráficamente la posición de la empresa se visualizaría de la siguiente manera:

Figura 5 Rango Inter cuartil Aceptable de Ganancia Para Empresas Semejantes a Químicos y Pigmentos S.A. Según la Administración Interna



Fuente: Lizano (2018)

Por tanto, las repercusiones a nivel fiscal en este escenario actual serían nulas, ya que no procedería un ajuste. A modo de ejemplo, si se reduce el total de renta bruta que se tiene actualmente de 657.122.638 CRC a 651.640.000 CRC (una disminución del 0.8343%) o bien, se aumenta a 693.010.000 CRC (un incremento del 5.4613%) manteniendo el “Total de costos, gastos y deducciones permitidos por la ley” se obtendrían los siguientes resultados:

Tabla 9 Total de Renta Bruta Real de Químicos y Pigmentos S.A.

Total Renta Bruta Real: 657.122.638 CRC	
Disminución del 0.8343% en Renta Bruta= 651.640.000 CRC	Aumento del 5.4613% en Renta Bruta = 693.010.000 CRC
Total de costos, gastos y deducciones permitidos por la ley= 623.710.446 CRC	Total de costos, gastos y deducciones permitidos por la ley= 623.710.446 CRC
Renta Neta= 27.929.554 CRC	Renta Neta= 69.299.554
Impuesto sobre la renta (30%)= 8.378.866	Impuesto sobre la renta (30%)= 20.789.866
Total de utilidades después de impuesto= 19.550.688	Total de utilidades después de impuesto= 48.509.688
Total de utilidades después de impuestos / Total renta bruta = 3%	Total de utilidades después de impuestos / Total renta bruta = 7%

Fuente: Lizano (2018)

Es decir, que por estas pequeñas variaciones en la renta bruta la empresa Químicos y Pigmentos S.A. estaría oscilando dentro de los márgenes intercuartiles. Si bien estar por debajo del primer cuartil o por encima del tercer cuartil es subjetivo y pertinente, indicar que el principal objetivo del Fisco es ajustar la base imponible de los contribuyentes que están por debajo del mercado, ya que aquellos que están por encima, en su defecto estarían tributando más de lo que comúnmente se hace.

La variación que sufre la renta bruta (real) para salirse por debajo del rango del mercado, es mínima, para lo cual, la empresa debe vigilar detenidamente su margen de ingresos a fin de no levantar sospechas con la Administración Tributaria por estar cayendo en precios de transferencia.

Si se diera el caso de que la empresa en relación a sus ingresos “versus” costos, está por debajo de este 3%, un predecible proceder de la DGT sería una venidera fiscalización y muy posible ajuste de la base imponible hacia el porcentaje en la mediana, y que deberá cancelar el contribuyente (5%). Como consecuencia de esto, podría dejarle, inclusive, en una posición donde no es rentable seguir con el negocio, o bien, tener que replantear su forma de operar para poder hacerle frente al ajuste.

Aplicación de Estudio de Precios de Transferencia Bajo el Método PCNC

A la hora de realizar el estudio de precios de transferencia en la presente empresa, se encontraron dos implicaciones negativas significativas en el desarrollo del mismo. Estas se enumeran a continuación:

- El primer obstáculo para el autor fue la ausencia de un sistema informático estadístico por parte de la Administración Tributaria para ejecutar un análisis de comparabilidad acertado de las utilidades que empresas de semejantes características obtienen.
- El segundo fue también por motivo de la ausencia de una base de datos concreta sobre la cual se pueda guiar un investigador, para determinar el rango intercuartil de mercado que está a nivel nacional y con el que se puede basar para concluir sobre el método de transfer pricing que se fuese a llevar a cabo.

Para los puntos anteriores, respectivamente conforme a la problemática actual, se ha procedido de la siguiente manera para poder ejecutar el proyecto:

- Basado en las declaraciones de la administración en el apéndice B sobre el promedio de ganancias que genera estos negocios, se asumirá que el rango de

mercado que obtiene una empresa de semejantes características en su utilidad antes de impuesto es entre 0% a 10% y el rango de mercado oscila entre 3% y 7%. Este análisis se efectúa por cuanto el decreto no es claro sobre cómo determina el Fisco sospechas de que una empresa está erosionando la base imponible, por tanto, un proceder consecuentemente lógico es que se basen según las utilidades que declaran anualmente en la D101 y de allí partir con posibles fiscalizaciones.

- Para la aplicación del método, que será el “Precio Comparable No Controlado”, se utilizará la herramienta TICA (Tecnología de Información Para Control Aduanero; software de control aduanero) como base de información pública para determinar el rango intercuartil de precios sobre los cuales otros importadores negocian.

La empresa Químicos y Pigmentos S.A., de conformidad con el análisis efectuado en el título pasado, evidenció que es prudente indicar que está razonablemente dentro del rango de utilidades que generan otros competidores y, de momento, no sería un sujeto que alza sospechas al Ministerio de Hacienda como para realizar una fiscalización. No obstante, esto no es un dato certero ya que se desconocen los criterio reales de la Administración Tributaria para decidir si ejecutar una fiscalización.

La empresa en estudio maneja aproximadamente un catálogo de 110 productos relacionados a la industria pigmentaria y uno 10 productos del sector agro. Aplicando la metodología de auditoría, con el objetivo de identificar materialidades a nivel interno, se procedió primeramente a solicitar el auxiliar de compras de la empresa, a modo de aplicar el método de PT a los cinco ítems que representaban el mayor grueso sobre todas las compras efectuadas en el periodo 2017, y se obtuvieron los siguientes resultados:

Tabla 10 Productos más materiales en las compras de Químicos y Pigmentos S.A.

Ítem	Producto	Partida Arancelaria	Costo de Compra CIF en USD	Monto en Compras	Porcentaje Absoluto de Compras
1	ACRYLIC ICEBERG	250700000090	0.61	75,655,280	15.25%
2	PIGMENTO ORGANICO	320417000000	6.46	45,657,999	9.20%
3	FANCYCRYL AC-15	390690000000	1.86	39,678,544	8.00%
4	PIGMENTO INORGANICO	320649900000	3.88	30,455,678	6.14%
5	SECATIVOS DE COLBTOS	321290900000	6.05	30,113,456	6.07%

Fuente: Lizano (2018)

Los productos desglosados en la tabla abarcan un equivalente al 45% sobre el total de las compras de la compañía (496.153.619 CRC).

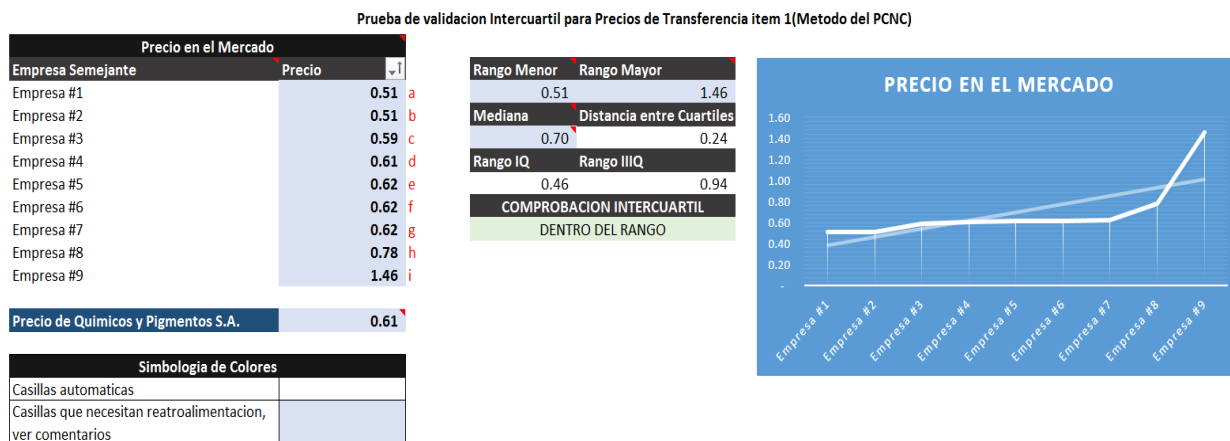
Sobre este análisis, en la base de datos del sistema TICA, específicamente en la sección DUAS, Varias, DUAS por Partida-Aduana se ha procedido a realizar una búsqueda y seleccionar los artículos que concuerden con ciertas características de importación de la empresa Químicos y Pigmentos S.A. como:

- Partida Arancelaria (nomenclatura universal aduanera para identificar los productos por código)
- Volumen de compra (mayoreo)
- Medio de transporte (marítimo o terrestre)
- País de Procedencia de la mercancía (Estados Unidos)

- Descripciones semejantes en los productos

Una vez que se encontró un cierto número de ejemplares del software del Ministerio de Hacienda, el precio se obtuvo por kilogramos (la industria vende por peso) y los datos fueron copilados e introducidos en una plantilla creada por el autor que le permite validar si se está dentro de los cuartiles aceptados por transfer pricing. Los resultados del ejercicio fueron los siguientes:

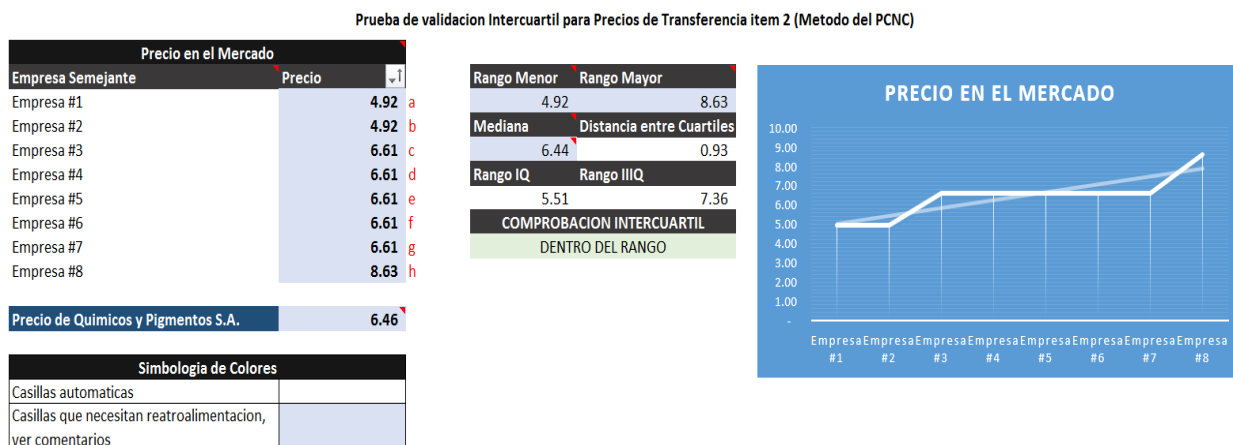
Figura 6 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 1 (Método del PCNC)



Fuente: Lizano (2018)

El resultado fue satisfactorio ya que se encontraron 9 transacciones comparables con la empresa, con las cuales se determina que el precio de la compañía, al que compra, está dentro del rango del mercado.

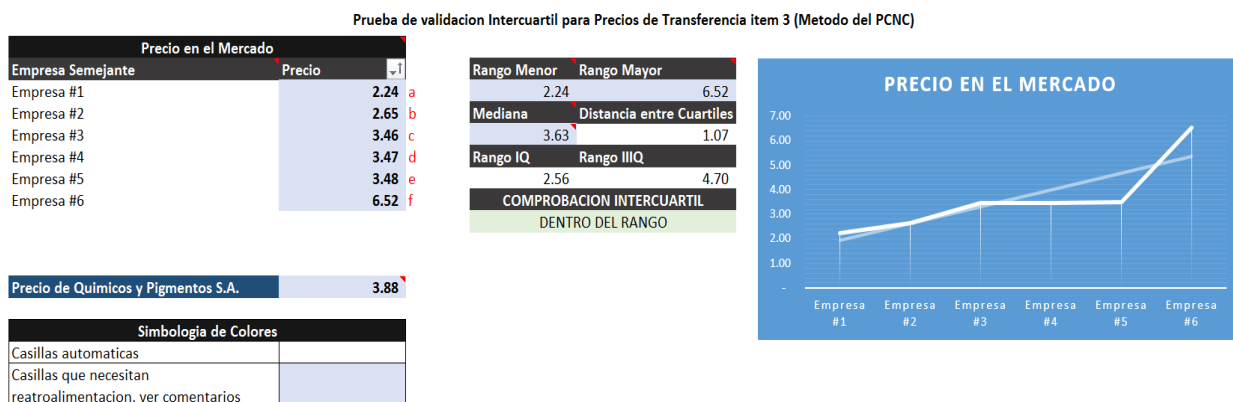
Figura 7 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 2 (Método del PCNC)



Fuente: Lizano (2018)

El análisis fue positivo porque se hallaron 8 transacciones semejantes que sirvieron como base para llegar a una comparación que está dentro del mercado.

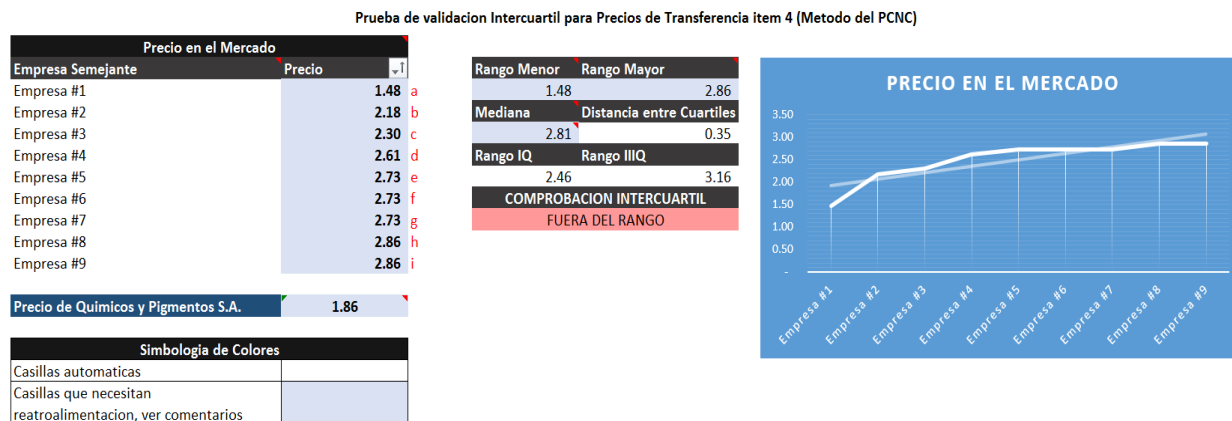
Figura 8 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 3 (Método del PCNC)



Fuente: Lizano (2018)

La validación efectuada con 6 compras semejantes indica que el precio con el cual adquiere productos Químicos y Pigmentos S.A. está dentro del rango normal de mercado.

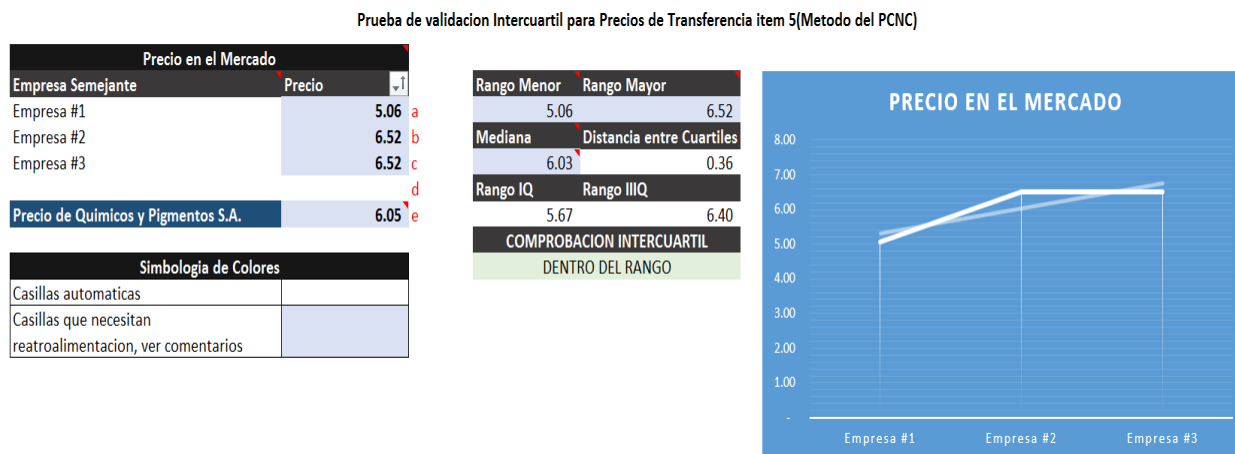
Figura 9 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 4 (Método del PCNC)



Fuente: Lizano (2018)

La comprobación con 9 resultados comparables indicó que el precio compra para este ítem en particular está fuera del mercado.

Figura 10 Prueba de Validación Intercuartil, ítem 5 (Método del PCNC)



Fuente: Lizano (2018)

Para cerrar con este capítulo, el último estudio se probó contra 3 empresas de características similares. El resultado se resume en una respuesta afirmativa, es decir, que sí se está dentro de los rangos del mercado.

CAPITULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

De acuerdo con los resultados del capítulo IV, entre cuestionarios, encuestas, entrevistas y del razonamiento de las repercusiones que podrían darse a nivel fiscal por la aplicación de un estudio de precios de transferencia, y la aplicación de uno de estos en la investigación, se obtienen las siguientes conclusiones:

- La empresa Químicos y Pigmentos S.A. es un sujeto pleno para la aplicación de precios de transferencia desde el punto de vista del Fisco por tener relación accionaria, de control administrativo y marca con su casa matriz. Los representantes ante transfer pricing no conocen de lleno el tema, tanto que nunca se ha hecho un estudio de estos, es decir, que tienen un gran riesgo sobre la empresa, y dicha impericia podría repercutir en un ajuste a la base imponible (por tributar menos de lo debido según el rango del mercado) y, por ende, cancelar tributos a la renta basándose en el rango de la mediana. Acción que podría repercutir gravemente en la rentabilidad de la empresa al ser un mercado de un margen tan ajustado en utilidades.
- Tomando como referencia la tendencia de los expertos en temas de PT, indican que el método de precios de transferencia que se vaya a aplicar se basa en la naturaleza de las transacciones de la empresa, y no por un tema de preferencias. No obstante, el método de precios comparable no controlado es preferido por los profesionales. Realizado el cuestionario, entrevista y checklist, se concluye que, según la naturaleza de la empresa, la mejor opción basado en su tipo de transacciones y las condiciones presentes durante la investigación el método más idóneo era el de precio comparable no controlado.

- Los profesionales opinan que los estudios de precios de transferencia optimizan los controles para la Administración Tributaria en cuanto a recaudación de impuestos sobre la renta en el país. Por ende, las repercusiones a nivel fiscal que puede sufrir la empresa Químicos y Pigmentos S.A. por la aplicación de un estudio de precios de transferencia, puede ser nula si se encuentra dentro del rango intercuartil aceptado por el decreto 37898-H del 2013, o bien, requerir de un reajuste de la base imponible por no estar dentro del rango sobre la cual tributaría el equivalente a la mediana de tal rango. Según la validación hecha con el rango brindado por la administración, la empresa no debería de requerir ajuste alguno.
- Aplicado el estudio de precios de transferencia bajo el método “Precio Comparable no Controlado”, en los 5 ítems más materiales para la empresa, se concluyó en que 4 de 5 de estos productos están dentro del rango de mercado, por tanto, si bien se debería de revisar el ítem que está fuera del mercado, no existe mayor problema ante este hallazgo.

Recomendaciones

De la mano con las conclusiones, en este apartado a criterio del autor, tomando congruentemente información de la investigación, se procederá a ofrecer recomendaciones que puedan aportar un valor agregado a los principales puntos a tratar de mejorar:

- A nivel del desconocimiento sobre este u otros temas de la administración, es recomendable mantener una comunicación actualizada con su contador público para que pueda asesorarles y estar al tanto con las publicaciones que las entidades reguladoras constantemente emiten, modifican y eliminan, y que podrían afectar su operación por desconocimiento de leyes, decretos, normas o equivalentes.

- Para próximos estudios de precios de transferencia, se invita a la empresa a que siga aplicando el mismo método de transfer pricing por el tipo de giro comercial y por las transacciones que realizan. Debido a que los otros métodos no les son tan factibles o del todo no se pueden aplicar en la representada. Si bien podría tratarse de efectuar otro método para corroborar su posición, pero esto conlleve a una meta poco realizable motivo del esfuerzo que se tenga que emplear, deberían aplicar el precio comparable no controlado, para lo cual, el desarrollo de una propuesta les hereda una guía al haberse efectuado este trabajo.
- Se motiva a los encargados de la empresa para que apliquen este estudio para los periodos que abarcan desde el 2014 ya que según el código tributario las inconsistencias que investiga la DGT por erosionar la base imponible sobre los impuestos de renta no es superior a periodos con una antigüedad de 4 años.
- Se recomienda a la administración mantener sus análisis de PT actualizados periódicamente, compararse con el mercado y así mitigar el riesgo de reajustes monetarios inesperados que puedan poner en juego la rentabilidad de la empresa o bien, revocar sus proyecciones a corto, mediano o largo plazo. Adicional de aplicar el estudio a un porcentaje mayor sobre las compras de la empresa.

CAPITULO VI: PROPUESTA

En este capítulo se detallará la propuesta del autor hacia la empresa. Considerando que contratar a una firma para un estudio de esta clase es bastante costoso para un negocio con características semejantes a Químicos y Pigmentos S.A, y con el objetivo de mitigar el riesgo de exposición ante fiscalizaciones de la Administración Tributaria por cuestionamientos de precios de transferencia que puedan terminar en reajustes a la base imponible.

Objetivos de la Propuesta

Objetivo General

Desarrollar una hoja de trabajo que permita a Químicos y Pigmentos S.A. obtener de forma rápida y simple una noción de su posición ante precios de transferencia, tomando como modelo el método de Precio Comparable no Controlado.

Objetivo Específico

Identificar las consideraciones que el método de Precio Comparable no Controlado conlleva.

Crear una plantilla semi-automática en el sistema Microsoft Excel que permita verificar por medio de este papel, la situación actual bajo esta técnica.

Glosario

Precios de Transferencia: erosión a la base imponible en materia de tributación para la renta, que se da entre empresas relacionadas con ubicaciones geográficas distintas, con el objetivo de maximizar sus utilidades.

Métodos de Precios de Transferencia: técnica que sirve para la comparación del precio o margen de ganancia que partes independientes en operaciones semejantes obtendrían.

Empresa u Operación Comparable: empresas u operaciones semejantes que pueden compararse entre sí, ya que poseen características comerciales muy similares, o bien, con un ligero grado de variación que no afecta materialmente la aplicación de un método de precios de transferencia.

Método de Precios Comparable no Controlado (PCNC): 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. (Decreto 37898-H, 2013, p.6)

Precio o utilidades semejantes: aquellos precios o utilidades que se pueden comparar con empresas u operaciones semejantes, y que se utilizan y permiten desarrollar un estudio de transfer pricing.

TICA: Tecnología de Información para Control Aduanero, base de datos pública del Ministerio de Hacienda con el detalle de todas las operaciones aduaneras que se realizan en Costa Rica.

Rangos Intercuartiles Aceptados o Rangos de Mercado: es el rango de desviación (variación) con respecto a la mediana, tolerado por los estudios de precios de transferencia, y que se ubica entre el cuartil I y III.

Mediana: es el dato estadístico promedio que indica el rango medio de un determinado número de datos entre distintos ejemplares.

Descripción de la Propuesta

Se realizará un machote (digital) universal que pueda ser de provecho en la compañía y sirva como una guía para conocer su posición ante los rangos de mercado, conforme a la información que se ha obtenido del tema gracias a los resultados de la investigación y, en especial, a la ejecución del estudio de PT.

Para lograr lo anterior, el archivo ha sido diseñado de manera que lo único que debe de hacer la administración es retroalimentar la base de datos con la información pertinente para que pueda desplegar la información que permitirá estar al tanto de si están dentro de los cuartiles aceptados. Cabe resaltar, que la siguiente propuesta está dirigida para que la ejecute el encargado de la empresa, ya que sus labores administrativas y experiencia competen óptimamente con el conocimiento requerido para comprender la información que requiere la plantilla. Para ilustrar con un ejemplo la funcionalidad del archivo, a continuación se detalla cada paso se dará un ejemplo paso a paso y se detallará la forma en que se hace:

- Paso número 1: Ingresar al archivo Excel “Validación de PT” y dirigirse al tab “VERIFICACION INTERCUAR UTILIDAD” (ver lo encerrado en rojo):

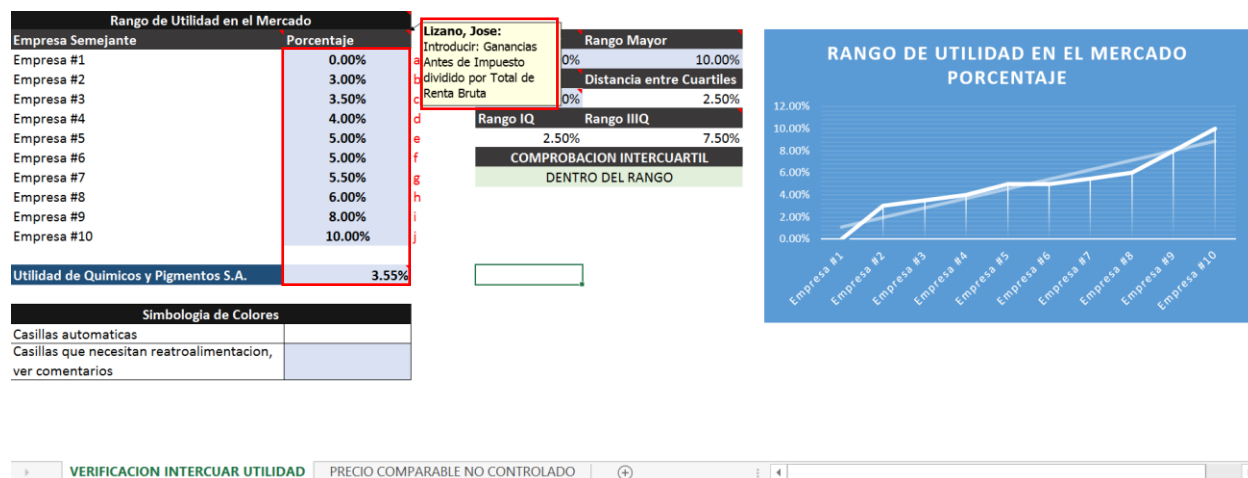
Figura 11 Explicación de la plantilla propuesta, parte 1



Fuente: Lizano (2018)

- Paso número 2: Las casillas en azul necesitan retroalimentación, por tanto, cada encabezado donde hay celdas marcadas con este color tienen su explicación con los datos que se deben llenar. Para el caso de “Porcentaje”, es necesario introducir tantas referencias de empresas semejantes como se tengan (ver lo encerrado en rojo):

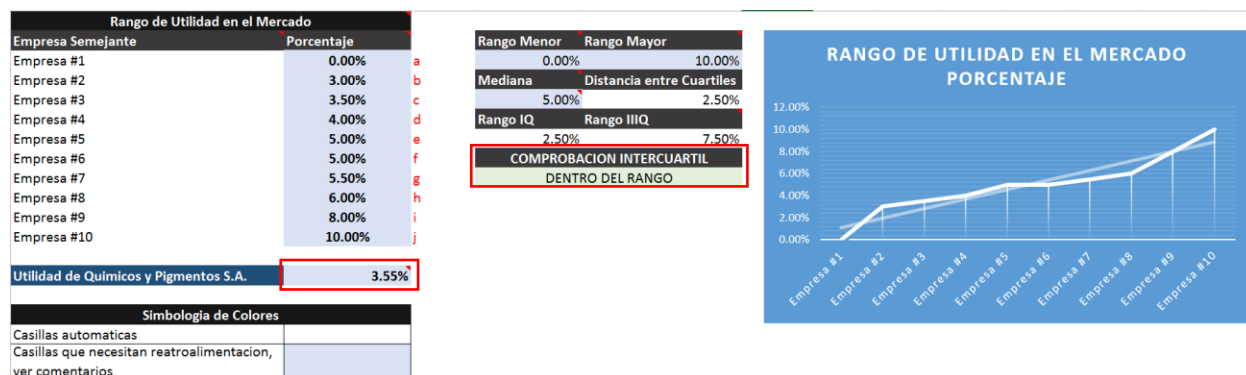
Figura 12 Explicación de la plantilla propuesta, parte 2



Fuente: Lizano (2018)

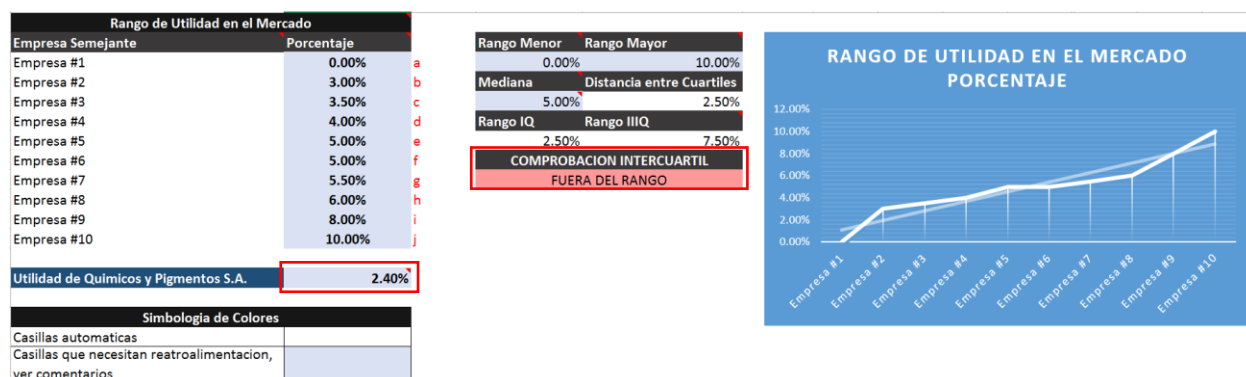
- Paso número 3: Cuando se introduzcan los datos automáticos restantes, será generado un gráfico que sirve como referencia visual de la mediana. El cálculo de distancia entre cuartiles, el rango intercuartil del IQ y IIIQ, y, por último, el resultado de la comprobación en la casilla “COMPROBACION INTERCUARTIL” se genera automáticamente. Si el resultado está dentro del rango indicará “DENTRO DEL RANGO” y se remarcará en verde, de lo contrario, dirá “FUERA DEL RANGO” y se marcará en rojo, como se puede ver, respectivamente, a continuación:

Figura 13 Explicación de la plantilla propuesta, respuesta positiva



Fuente: Lizano (2018)

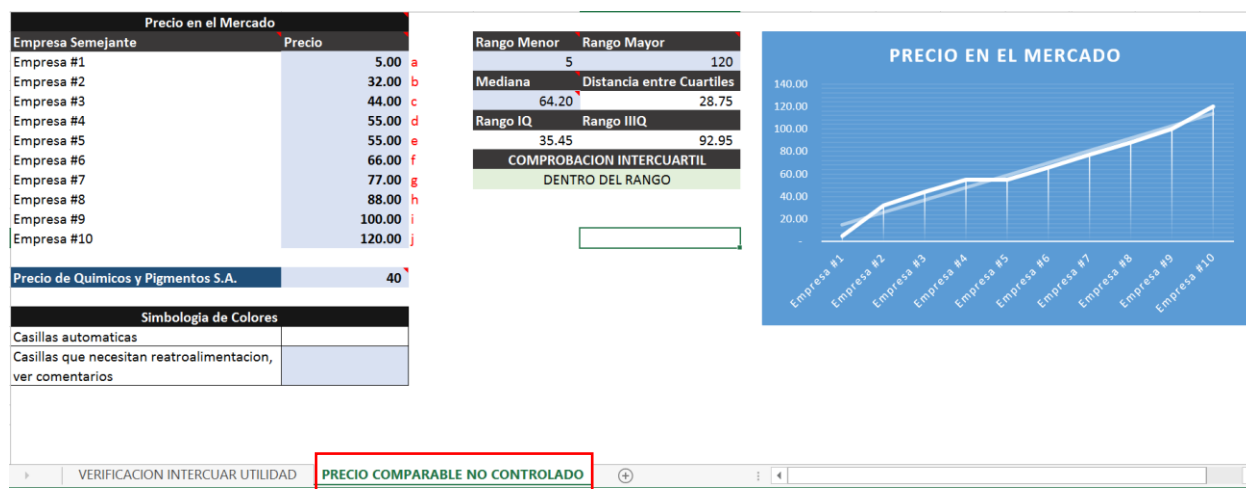
Figura 14 Explicación de la plantilla propuesta, respuesta negativa



Fuente: Lizano (2018)

Conociendo la posición de la utilidad de Químicos y Pigmentos en S.A. ante los rangos intercuartiles del mercado, se puede comprobar dentro del mismo el archivo en el tab “PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO” los precios de compra bajo el método precio comparable no controlado aplicando exactamente la misma lógica que en el tab explicado anteriormente, acatando los comentarios de las casillas que necesitan retroalimentarse.

Figura 15 Explicación de la plantilla propuesta, parte 3



Fuente: Lizano (2018)

Aplicando este sencillo cálculo al menos una vez al año, la empresa puede tener una visión razonable de su posición ante el mercado y mitigar su riesgo, no obstante, la recomendación por excelencia es contratar a un externo que realice el estudio completo.

A la hora de comparar los precios, se le recomienda a la empresa verificar el sistema TICA del Ministerio de Hacienda, en la sección DUAS, Varias, DUAS por Partida-Aduana, para la parte de los precios, ya que es una base gratuita y libre de consultas donde se pueden validar los precios a los que negocian otros contribuyentes. La única limitante de esta base es el anonimato del contribuyente.

Presupuesto

El presupuesto de esta plantilla es nulo en cuanto a su confección. La administración ante lo que deberá valorar su costo es el del tiempo que el personal de la empresa requerirá en la búsqueda de datos comparables.

Cronograma de Actividades

Para lograr la implementación de la plantilla y la explicación de cada detalle que esta posee. Se planteará una única actividad que se detalla a continuación:

- Día 1: Coordinar y establecer el día para una reunión con la dirección de la empresa Químicos y Pigmentos S.A. con el objetivo de explicar la funcionalidad de la plantilla propuesta
- Día 2: Mediante una reunión de medio día con el personal que la empresa crea pertinente, se les explicará la forma de uso que tiene el papel de trabajo y, adicionalmente, el autor les dará una guía de búsqueda en el sistema TICA, que sirva como guía para encontrar productos semejantes y comparables a nivel de precio para retroalimentar el machote por sí mismos.

De la misma forma se les indicará que para verificar si se encuentran dentro del rango intercuartil de mercado. A nivel de utilidades antes de impuestos, es necesario indagar o contratar algún medio que brinde este servicio ya que, a nivel nacional, no existe una base de datos que permita validar dicha información.

Referentes

Avantto, L. (2013). *Precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la gestión tributaria en empresas del Grupo Telefónica del Perú*. Tesis para optar por título de profesional de Contador Público. Universidad de San Martín de Porres, Perú.

Bodemer, K. (1998). La globalización. Un concepto y sus problemas.

Ministerio de Hacienda. (2013). Decreto 37898-H. Publicado en Diario Oficial La Gaceta No. 176, día 13 del mes Setiembre de año 2013, Costa Rica.

Dirección General de Tributación. (2017). DGT-R-16-2017 Resolución sobre documentación de los precios de transferencia., Costa Rica.

Dirección General de Tributación. (2017). DGT-R-028-2017 DOCUMENTOS VARIOS, Costa Rica.

Dirección General de Tributación. (2016). DGT-R-44-2016 Declaración Informativa de Precios de Transferencia, Costa Rica.

Dirección General de Tributación. (2003). Directriz Interpretativa N° 20-03 Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado.

Dwyer, R. y Tanner, J. (2007). *Marketing industrial*, Mc Graw Hill, España.

Foscale, M.A., Rosello, J.M. y Massud, L.F. (2013). *Precios de transferencia* (Trabajo de investigación). Universidad Nacional de Cuyo, Argentina.

González, N., López, R. y Romero, J. (2013), *Modelo para determinar precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas y sujetos domiciliados en paraísos fiscales*. Tesis para

optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública. Universidad de El Salvador, El Salvador.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación*. México: McGraw Hill.

Hernández, O., y Justo, A. (2012). Precios de transferencia, Agencia Estatal de Administración Tributaria. *Cursos de Formación, Colaboración 8/12*, Vol. 15 (2012). Tomado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

Huezo, E., Reyes de Artiga, M. y Romero, M. (2013). *Auditoría fiscal a operaciones sujetas a regulación de precios de transferencia* (Tesis para optar por el grado de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad de El Salvador, El Salvador.

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1988). *Ley No.7092. Ley del Impuesto Sobre la Renta.*, Costa Rica.

Masís, A (2015). *Análisis de la normativa de precios de transferencia y creación de una guía de aplicación con base en el impacto financiero-contable en las empresas del Grupo Farmanova Intermed en el I semestre del 2015* (Tesis para optar por el grado Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Fidélitas, Costa Rica.

NIC 18 (1995), Ingresos Ordinarios.

Real Academia Española (2018), *Diccionario de la Real Academia Española*.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2017). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

Salazar, V. (2015). *Evaluación de la aplicación de los precios de transferencia en transacciones*

realizadas por empresa Seguros de Costa Rica S.A., con la compañía INRECO para el periodo del primer semestre del 2015 (Tesis para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Internacional de las Américas, Costa Rica.

Solano, D. (2017). *Análisis de los componentes que conforman un estudio de precios de transferencia para el desarrollo de una guía de aplicación en pequeñas y medianas empresas en Costa Rica* (Tesis para optar por el título de Licenciatura en Contaduría Pública). Universidad Fidélitas, Costa Rica.

Apéndice A

Cuestionario de reconocimiento interno (autoadministrado) de la empresa Químicos y Pigmentos S.A., aplicado a la administración”

Universidad Internacional de las Américas

Investigador: José David Lizano Rodríguez

Tema: Análisis de las repercusiones a nivel fiscal por la aplicación del estudio de precios de transferencia; conforme a las regulaciones de la normativa tributaria establecida en costa rica, para la empresa Químicos y Pigmentos s.a., en el periodo 2017

Objetivo

Obtener un conocimiento a gran escala por medio de la aplicación de un cuestionario (autoadministrado) enfocado en preguntas que permitan al investigador identificar si la empresa debe realizar estudios de precios de transferencia.

Procedimiento a seguir

Los pasos para cumplir con el objetivo del cuestionario son desglosados a continuación

1. Crear un cuestionario; basado en valores teóricos, con preguntas clave que pueda cumplir a cabalidad con la razón de ser del cuestionario.

2. Programar una cita con los administradores de la empresa de manera de que puedan responder el cuestionario creado.

3. Analizar los resultados obtenidos de las respuestas de la administración para poder determinar si es susceptible a estudios de transfer pricing, o no.

Instrucciones

Marque con una “X” la opción que se apegue a su situación presentada para preguntas cerradas, para preguntas abiertas puede seleccionar varias respuestas, tantas como su criterio crea necesario, marcando de igual forma con el símbolo mencionado arriba:

1. ¿La empresa Químicos y Pigmentos S.A. efectúa operaciones y/o comercia a nivel internacional? (cerrada):

Si ()

No ()

2. Favor indicar bajo qué régimen está inscrita la empresa ante el Ministerio de Hacienda (cerrada):

Régimen de Grandes Contribuyentes ()

Régimen de Grandes Territoriales ()

Régimen de Zona Franca ()

Régimen Tradicional ()

Régimen no Tradicional ()

3. Marque las relaciones que tienes la empresa a nivel comercial, administrativa o de participación con otras empresas y/o personas fuera del territorio nacional. Relaciones comerciales por (abierta):

Marca comercial ()

Relación casa matriz – sucursal/filial ()

Personal directivo común entre dos empresas en distintos territorios con capacidad de tomar decisiones de importancia dentro de ambas organizaciones ()

Participación accionaria en alguna otra empresa internacional ()

Acuerdos y/o contratos bilaterales con otras empresas fuera del territorio nacional ()

Otro tipo de relaciones o vinculaciones (defina brevemente): _____

Ninguna, la empresa es totalmente independiente ()

4. Si marcó alguna de las opciones anteriores ¿Cree usted que dichas relaciones comerciales mencionadas anteriormente influyen de alguna manera los precios a los cuales se venden con sus relacionados? (cerrada):

Si ()

No ()

5. ¿Tiene alguna noción del rango de precios de compra y/o venta en productos o servicios, e incluso de utilidades, que manejan otros competidores? (cerrada):

Si ()

No ()

6. ¿Sabe usted que son precios de transferencia? (cerrada):

Si ()

Conozco el término a pequeña escala, pero no su composición a fondo ()

No ()

7. ¿Han realizado en alguna ocasión dentro de la empresa un estudio de precios de transferencia? (cerrada):

Si ()

No ()

8. ¿Sabía que actualmente el país está regulando mediante su circular 37898-H emitida en el 2013 a las empresas que tienen relaciones a nivel internacional, a causa de que puedan estar aplicando precios de transferencia? (cerrada):

Si ()

No ()

9. ¿Conoce alguno de los 5 métodos establecidos por el Ministerio de Hacienda en su circular 37898-H para determinar si se está recurriendo a rangos de precios de transferencia? (cerrada):

Si ()

No ()

10. ¿Conoce las posibles consecuencias que podría traer un estudio de precios de transferencia en el que se determine como positiva la aplicación de estos precios en el resultado? (cerrada):

Si ()

No ()

11. ¿Le interesaría que un estudiante universitario realice un estudio de precios de transferencia conforme a las regulaciones establecidas en Costa Rica para sus operaciones del 2017 a modo de evaluar su posición actual ante la percepción del fisco, tomando en cuenta que debe revelar información financiera de posible carácter confidencial al mismo? (cerrada):

Si ()

No ()

Muchas gracias por su tiempo, atención y respuesta.

Apéndice B

Entrevista de Reconocimiento Estructurada, Aplicada a la Administración de la Empresa

Objetivo

Entrevistar a la administración mediante la aplicación de una entrevista estructurada; que será confeccionada por el investigador, basado en los principios del decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, con la finalidad de la empresa Químicos y Pigmentos S.A. califica como una empresa relacionada y por consecuente requiere de realizar estudios de precios de transferencia.

Procedimientos a seguir

Para lograr el cometido de este documento se ha procedido a detallar los pasos a seguir de la siguiente manera (cabe destacar que dicha entrevista es de doble propósito, puesto que al mismo tiempo será llevada de la mano con el apéndice B.1):

1. Obtener la resolución 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
2. Programar una cita con los administradores de la empresa para aplicar la entrevista.
3. Aplicar una entrevista a la administración para comprender su posición ante el criterio del Ministerio de Hacienda. Dicha entrevista estará estructurada conforme a las respuestas que dieron en el cuestionario del apéndice A.

4. Identificar los puntos clave que determina la anterior resolución para comprobar si una empresa aplica para un estudio de precios de transferencia, y confeccionar un checklist basado en el criterio del investigador con las evaluaciones necesarias para llevar a una conclusión que se aplicará conforme se vaya desarrollando la entrevista.

Resultados Obtenidos

Después de haber aplicado el cuestionario, se estructuró la siguiente encuesta (comienzo):

1. ¿Podrían brindarnos una breve reseña de la empresa? (Preguntas de reconocimiento detallado)
 - a. ¿Cuándo se creó la empresa?
 - b. ¿Cuál es la naturaleza comercial del negocio y como es su giro comercial?
 - c. ¿Cuántas personas trabajan en la empresa?
 - d. ¿Quiénes son los dueños de esta empresa?
 - e. De los siguientes enunciados ¿Poseen alguna relación con alguna empresa internacional? (se realiza la parte 1 del checklist “Identificación de Partes Vinculadas”, ver apéndice B.1)
 - f. ¿Quiénes son su principal mercado?
 - g. De momento ¿Proyectan algún crecimiento a largo plazo?

- h. ¿Qué opinan de este mercado? A nivel competitividad y márgenes de utilidad.
2. ¿Qué tipo de operaciones o comercializaciones a nivel internacional efectúa la compañía?
3. ¿Podría comentarnos en aspectos generales que tipo de relación tienen con su grupo comercial? ¿Y en qué forma les influyen ellos?
4. En un escenario donde yo soy la Dirección General de Tributación en el cual les indico que según un estudio de precios de transferencia aplicado recientemente, debemos de ajustar el porcentaje de impuestos sobre la renta que ustedes pagan ¿Qué sería lo primero que piensen o se cuestionen?
5. Ante su afirmativo interés por aplicar un estudio de precios de transferencia ¿Confirman poder revelar información financiera y que la misma está al día?

Fin de las preguntas. Las respuestas fueron las siguientes:

Entrevista efectuada, previa cita programada, el 26 de Enero a las 18 horas en San José con la población física de la investigación (2 personas al mismo tiempo) y el autor, dentro de las oficinas de Químicos y Pigmentos S.A.:

1. ¿Podrían brindarnos una breve reseña de la empresa? (Preguntas de reconocimiento detallado)
 - a. ¿Cuándo se creó la empresa?

La empresa fue registrada en 2008

- b. ¿Cuál es la naturaleza comercial del negocio y como es su giro comercial?

La empresa es una sucursal revendedora a nivel nacional e internacional (Panamá y Nicaragua) de productos químicos y agroquímicos que adquiere casa matriz en USA, conjunto con compras de otros productos que se dan con otros proveedores externos.

- c. ¿Cuántas personas trabajan en la empresa?

Solamente dos personas (las presentes), son empleados de la casa matriz y a su vez los administradores del negocio.

- d. ¿Quiénes son los dueños de esta empresa?

Casa matriz, ellos son administradores, no poseen ninguna acción dentro de la empresa, solo la administran y representan legalmente en Costa Rica. Las instrucciones y decisiones de gran relevancia las dan los dueños en Estados Unidos.

- e. De los siguientes enunciados ¿Poseen alguna relación con alguna empresa internacional? (se realiza la parte 1 del checklist “Identificación de Partes Vinculadas”, ver apéndice B.1)

Ver apéndice B.1 con las respuestas.

- f. ¿Quiénes son su principal mercado?

Mayoristas son el único mercado.

- g. De momento ¿Proyectan algún crecimiento a largo plazo?

Si, el fuerte en son los productos químicos importados, que específicamente son pigmentos para pinturas y entre otros que se relacionan directamente a esta industria (en presentaciones a granel o liquido).

Adicional, se está empezando a importar la parte agroquímica, que son fertilizantes y abonos (en sacos). Indican que estos de momento han traído pérdidas por que son nuevos en el mercado, pero que se espera dentro de un corto plazo ser un competidor fuerte en el sector.

De momento la empresa no tiene bodegas, sino que las alquila, y pretenden construir una donde allí mismo sean las oficinas de ellos.

- h. ¿Qué opinan de este mercado? A nivel competitividad y márgenes de utilidad.

Señalan de que es un mercado que solo deja ganancias por volumen. Los márgenes de utilidad son demasiado reducidos, hablan entre un 3% para el pesimista y un 7% en el optimista en utilidades después de impuesto.

Indican que es altamente competitivo, hay grandes compañías ya consolidadas que lideran el mercado, y es muy difícil llegarles a tomarles delantera. Calculan que en menos 5 empresas esta el 80% de lo que se importa en el país de mercancía de este tipo.

2. ¿Qué tipo de operaciones o comercializaciones a nivel internacional efectúa la compañía?

La empresa tiene relaciones de negocio internacionalmente con importadores americanos y asiáticos. También exporta a Panamá y Nicaragua.

3. Podría comentarnos en aspectos generales ¿De qué forma influyen las empresas con las que tienen relación con su grupo comercial?

Mencionan que por ser su casa matriz su principal proveedor obtienen precios más bajos para poder tener margen de ganancia en Costa Rica, no obstante, opinan que esta preferencia es normal como en una relación entre mayoristas, es decir, no es que haya un favoritismo excepcional por ser vinculados, más bien pasan negociando rebajas en los precios a casa matriz para no quedar fuera de competencia en el territorio nacional.

4. En un escenario donde yo soy la Dirección General de Tributación en el cual les indico que según un estudio de precios de transferencia aplicado recientemente, debemos de ajustar el porcentaje de impuestos sobre la renta que ustedes pagan ¿Qué sería lo primero que piensen o se cuestionen?

Es una pregunta complicada de responder (aluden), puesto que dependiendo de dicho ajuste podría comprometer la rentabilidad del negocio, si es mínimo no hay mayor problema, pero se debe de valorar el efecto que tendrá sobre la empresa.

5. Ante su afirmativo interés por aplicar un estudio de precios de transferencia ¿Confirman poder revelar información financiera y que la misma está al día?

Se acuerda que sí, siempre y cuando se pacte verbalmente una cláusula de anonimato con respecto a información que pueda revelar la identidad de la compañía.

Apéndice B.1

Checklist de Conocimiento Empresarial para Determinar su Posición ante Precios de Transferencia según Decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica

Objetivo

Validar mediante la aplicación de un checklist; que será confeccionado por el investigador, basado en los principios del decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica, si la empresa Químicos y Pigmentos S.A. califica como una empresa relacionada y por consecuente requiere de realizar estudios de precios de transferencia.

Procedimiento a seguir

Para lograr el cometido de este documento se ha procedido a detallar los pasos a seguir de la siguiente manera:

1. Obtener la resolución 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica.
2. Identificar los puntos clave que determina la anterior resolución para comprobar si una empresa aplica para un estudio de precios de transferencia, y confeccionar un checklist basado en el criterio del investigador con las evaluaciones necesarias para llevar a una conclusión.
3. Aplicar una entrevista a la administración para comprender su posición ante el criterio del Ministerio de Hacienda y poder consumir el checklist.

Resultados Obtenidos

Acatando el encabezado anterior, se ha creado el siguiente checklist y se han obtenido las sucesivas derivaciones:

Checklist de Conocimiento Empresarial para Determinar Posición ante Precios de Transferencia según Decreto 37898-H del Ministerio de Hacienda de Costa Rica	
Nombre de la institución:	Químicos y Pigmentos S.A.
Fecha de aplicación:	Febrero, 2018
Inspector:	José David Lizano Rodríguez
Aplicado a:	La administración de la empresa

1. Identificación de Partes Vinculadas	Respuesta
La empresa tiene relaciones extraterritoriales de manera que alguna 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.	✓
Poseen cinco o menos personas poder para que 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.	✓

<p>Existe una persona jurídica sea socia o partícipe y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. 	✓
<p>Se cumple con al menos uno de los siguientes atributos</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. 	✓
<p>Se le consulta a la administración si en Costa Rica hay alguna otra empresa (competencia) que tenga una naturaleza de mercado muy similar a la de ellos. Esto a modo de corroborar si se puede confeccionar un análisis de comparabilidad pleno.</p>	✓
<p>Según la resolución 37898-H, en cumplimiento de los métodos, se valida con la administración, cuál de los siguientes es viable para comparar el precio o margen que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables</p>	

<p>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.</p>	✓
<p>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.</p>	✗
<p>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.</p>	✓
<p>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:</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	✗

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.



Marcas del checklist

- ✓ Cumple con la característica o bien es viable el procedimiento.
- ✗ No cumple con la característica o bien es inviable el procedimiento.

Apéndice C

Encuesta de conocimiento de Precios de Transferencia, aplicado a profesionales en ramas coherentes

Universidad Internacional de las Américas

Investigador: José David Lizano Rodríguez

Tema: Análisis de las repercusiones a nivel fiscal por la aplicación del estudio de precios de transferencia; conforme a las regulaciones de la normativa tributaria establecida en Costa Rica, para la empresa Químicos y Pigmentos s.a., en el periodo 2017

Objetivo

Evaluar la tendencia del conocimiento que tienen los profesionales de San José relacionados a las ramas de economía, finanzas, contabilidad u otros que puedan generar una opinión profesional con respecto al tema de precios de transferencia, y al mismo tiempo indagar cuales han sido sus experiencias que puedan ser de utilidad para la investigación.

Procedimiento a seguir

Los pasos para cumplir con el objetivo de la encuesta son los siguientes:

1. Formular una encuesta con distintas preguntas de importancia que vayan relacionadas al tema de precios de transferencia y su aplicación en Costa Rica.

2. Coordinar con distintos profesionales conocedores de la rama, que estén dentro del gran área metropolitana, que puedan responder las encuestas y generar valor en la investigación con sus respuestas:

3. Considerar en conjunto los resultados alcanzados en las respuestas, para poder establecer un entendimiento más amplio de la materia.

Instrucciones

Marque con una “X” la opción que se apegue a la situación presentada para preguntas cerradas, para preguntas abiertas puede seleccionar varias respuestas, tantas como su criterio crea necesario, marcando de igual forma con el símbolo mencionado arriba:

Grado Académico: _____

Carrera: _____

Ocupación: _____

1. ¿Conoce a lo que se refiere el tema de precios de transferencia? (cerrada):

Si ()

No ()

2. ¿Ha aplicado, o ha sido parte de un proceso de estudios de precios de transferencia alguna vez? (cerrada):

Si ()

No ()

3. ¿Está al tanto de las publicaciones que realiza periódicamente el Ministerio de Hacienda en relación a precios de transferencia? ¿Principalmente del decreto 37898-H del 2013? (cerrada):

Si ()

No ()

4. ¿Bajo qué tipo de “situación de empresa relacionada” ha tenido experiencia en estudios de precios de transferencia? (ejemplo, relacionada por marca, personal, participación accionaria, etc...) (abierta):

Favor indique:

5. Favor indicar bajo que métodos usted ha trabajado o ha sido parte de estudios de precios de transferencia según el decreto 37898-H basado en su práctica (abierta):

Método del precio comparable no controlado ()

Método del costo adicionado ()

Método del precio de reventa ()

Método de la partición de utilidades ()

Método del margen neto de la transacción ()

¿Cuál de estos recomendaría aplicar, y para que industria según su experiencia?:

6. ¿Ha sido participe de una fiscalización por parte la organización encargada de tributación en Costa Rica por motivos de precios de transferencia? (abierta):

He sido participe de la fiscalización ()

Ha llegado tributación, pero no he sido participe ()

No ()

Indique el régimen de esa razón social: _____

7. En alguna de esas investigaciones que ha realizado el fisco donde usted ha sido participe ¿Han concluido en que se debe de ajustar la base imponible a la renta de la empresa estudiada a causa de precios de transferencia? (cerrada)

Si ()

No ()

8. A su criterio ¿Cree usted que el país es atractivo para que las empresas multinacionales trasladen sus utilidades a Costa Rica y tributen aquí para no hacerlo en otros territorios? (abierta):

Si ()

No ()

Justifique su respuesta:

9. Como profesional en el área ¿Piensa que aplicar estudios de precios de transferencia es efectivo para lograr una mejor recaudación de impuestos? Justifique su respuesta (abierta):

10. En escala del 1 al 10 ¿Cómo evaluaría los siguientes enunciados? (cerrada):

Claridad de los requerimientos que solicita el fisco para estudios de precios de transferencia: _____

Eficacia de los controles que ha implementado el fisco para regular precios de transferencia: _____

Entendimiento general por parte los contribuyentes, relacionado con el tema de precios de transferencia: _____

Apéndice D

Balance de Situación Financiera de Químicos y Pigmentos S.A.

QUIMICOS Y PIGMENTOS S.A.		12/14/2017	2:27:36 PM
CEDULA JURIDICA			
Balance General			
AL 30/09/2017			
ACTIVOS			
<u>ACTIVO CORRIENTE</u>			
CAJAS	220,000.00		
BANCOS	44,939,802.80		
CUENTAS POR COBRAR	356,243,727.57		
IMPUESTOS POR COBRAR	8,737,493.40		
IMPORTACIONES EN TRANSITO	6,159,503.85		
INVENTARIOS	206,654,554.66		
TOTAL ACTIVO CORRIENTE		622,955,082.27	
<u>ACTIVO NO CORRIENTE</u>			
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	1,434,306.79		
DEPREC. ACUM. MOB. Y EQUIPO	(686,222.79)		
VEHICULOS	6,673,178.55		
DEPREC. ACUM. VEHICULOS	(2,706,344.63)		
EQUIPO DE COMPUTO Y SOFTWARES	2,400,489.03		
DEPREC. ACUM. EQUIPO DE COMPUTO	(1,669,215.10)		
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE		5,446,191.84	
<u>OTROS ACTIVOS</u>			
ACTIVOS RESTRINGIDOS	253,000.00		
TOTAL OTROS ACTIVOS		253,000.00	
TOTAL ACTIVOS			628,654,274.11
<u>PASIVOS</u>			
<u>PASIVO CORRIENTE</u>			
CUENTAS POR PAGAR	421,840,916.31		
IMPUESTOS POR PAGAR	6,830,147.39		
TOTAL PASIVO CORRIENTE		428,671,063.70	
<u>PASIVO NO CORRIENTE</u>			
DOCUMENTOS POR PAGAR L.P.	94,875,000.00		
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE		94,875,000.00	
TOTAL PASIVOS			523,546,063.70
<u>PATRIMONIO</u>			
CAPITAL SOCIAL	550,000.00		
RESULTADOS PERIODOS ANTERIORES	71,146,018.64		
RESULTADO DEL PERIODO	33,412,191.77		
TOTAL PATRIMONIO		105,108,210.41	
-			
TOTAL PASIVOS + PATRIMONIO			628,654,274.11

Apéndice E

Estado de Resultados de Químicos y Pigmentos S.A.

QUIMICOS Y PIGMENTOS S.A.

14/12/2017

CEDULA JURIDICA

Estado de Resultados por Departamento

DEL 01/10/2016 AL 30/09/2017

DESCRIPCION	ESTE MES	ACUMULADO
Ventas Gravadas Quimicos	52,539,592.44	595,070,746.42
Ventas Excentas Quimicos	2,576,943.74	48,307,284.58
Ventas excentas Agroquimicos	6,381,826.33	13,744,606.06
>TOTAL INGRESOS.....	61,498,362.51	657,122,637.06
INVENTARIOS INICIAL	215,173,531.54	192,103,386.30
Compras Gravadas	39,255,175.58	476,384,091.90
Compras Exentas	904,690.29	19,769,527.39
>TOTAL COMPRAS NETAS.....	40,159,865.87	496,153,619.29
INVENTARIOS FINAL	206,654,554.66	206,654,554.66
Costo de Ventas Directos Quimicos	42,721,558.09	511,907,536.49
Costos de Ventas Indirectos Quimicos	0.00	666,638.01
Costos de Ventas Directos Agroquimicos	4,419,965.91	13,545,573.49
>COSTO DE VENTAS.....	47,141,524.00	526,119,747.99
GASTOS ADMINIST. DIV QUIMICOS	2,367,172.90	29,480,990.04
GASTOS VENTAS DIV QUIMICOS	4,917,407.09	56,801,606.60
GASTOS FINANCIEROS DIV QUIMICOS	94,528.34	814,269.92
GASTOS VENTAS DIV. AGROQUIMICOS	248,210.67	10,493,830.74
>TOTAL GASTOS.....	7,627,318.99	97,590,697.30
RESULTADO DE OPERACION	6,729,519.52	33,412,191.77