

Sentencia nº 04940 de Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de 18 de Abril de 2012

Documento Citas 30 Citado por Mapa de Precedentes Relacionados Vincent

Ponente	Fernando Castillo Víquez
Fecha de Resolución	18 de Abril de 2012
Emisor	Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia
Número de Referencia	10-017768-0007-CO
Tipo	Sentencia de fondo
Clase de Asunto	Acción de inconstitucionalidad

Exp: 10-017768-0007-CO Res. N° 2012004940

SALACONSTITUCIONALDELACORTESUPREMADE JUSTICIA. S.J., a las quince horas ytreinta y siete minutos del dieciocho de abril del dos mil doce.

Acción de inconstitucionalidad promovida por R. de A.R., mayor, soltero, Ejecutivo Internacional, de nacionalidad brasileña, vecino de H., portador del pasaporte número xxxxxxxxx, en su condición de Gerente Administrativo Contable de laCOMPAÑIA NESTLE COSTA RICA SOCIEDAD ANONIMA, contra la Directriz Interpretativa No. 20-03 denominada ³Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según Valor Normal de Mercado', dictada por el Director General de Tributación el día 10de junio de 2003.

Resultando:

1. -

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las catorcehoras veintiséis minutos del veintidós de diciembre de 2010, el accionante solicita que sedeclarelainconstitucionalidaddelaDirectrizInterpretativaNo. 20-03 denominada ³Tratamiento Fiscal de los Preciosde Transferencia,según Valor Normal de Mercado', dictada por el Director General de Tributación el día 10 de junio de 2003. Alega que la administración tributaria realizó a su patrocinada un ajuste a la base imponible derivado del estudio de precios de transferencia según el valor normal del mercado para los períodos fiscales 2005 y 2006, al pretender que se cancelen impuestospor ingresos que no fueron recibidospor su empresa. Explica que lo anterior se fundamenta en lacidada directriz, y en ese sentido señala que de modo equívoco Tributación Directa afirma que tal disposición permite interpretar los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12

precios de transferencia no son normas técnicas, porque facultan a la Tributación Directa a variar un elemento esencial del tributo, como lo es la base imponible, al tener la opción de asignar ingresos brutos, deducciones, créditos de una empresa a otra, incluso en distintas jurisdicciones, además asegura que sobre el tema precios de transferencia no existe regulación legal, y que precisamente los lineamientos para su desarrollo devienen de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), la que Costa Rica no ha aprobado y por ello sostiene que no forma parte del marco de legalidad. Advierte que tal ente presenta una completa estructura con el fin de evaluar la razonabilidad de los montos pagados o cobrados en operaciones entre partes relacionadas. Refiere como asunto base el recurso de casación planteado ante la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, contra la sentencia número 4314-2010 dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo, según expediente No: xxxxxxxxxx, en la cual invocó la inconstitucionalidad de la citada ³directriz interpretativa 'como medio necesario y razonable para amparar los derechos de su patrocinada. Considera que con tal directriz, lejos de interpretar la ley tributaria, se pretende extender sus alcances y límites por medio de la creación de una disposición normativa de naturaleza externa que obligue al contribuyente. En ese sentido, asegura que la Administración Tributaria creó un mecanismo que excede sus facultades y competencias y por tal razón resulta jurídicamente ³inidóneo para la regulación de los Precios de Transferencia, específico y complejo fenómeno de la materia tributaria que requiere de regulación legal y reglamentaria específica y precisa para realizar un orden jurídico en el que coexistan como es debido las potestades de fiscalización de la Administración Tributaria y los derechos y garantías del contribuyente'. Afirmar que dicha directriz tiene como finalidad regular los precios de transferencia de acuerdo al valor normal del mercado, introduciendo una norma que trata de suplir la ausencia de disposiciones reglamentarias o legales propias de la materia tributaria, y no simplemente la insuficiencia de normas de tal naturaleza y jerarquía. Establece que el Ordenamiento Jurídico carece de una disposición referente a los precios de transferencia y a los métodos para precisarlos, con el objeto de su respectivo tratamiento fiscal, vicisitud que, desde su perspectiva, incide de forma directa en la esfera de los contribuyentes al determinar la causa, el contenido y el monto de las obligaciones tributarias, condicionando el ejercicio de la libertad de empresa. Sobre el tema en discusión, define los precios de transferencia como aquellos en los cuales se pactan los bienes tangibles e intangibles, servicios, préstamos o cualquier otra operación efectuada entre sujetos relacionados, en otros términos, ³son los precios a los que una empresa vende a su entidad relacionada, y por lo tanto, tienen o puede tener consecuencias fiscales, al incidir en la base imponible para el cálculo de los impuestos'. Concluye el actor que la directriz configura un acto arbitrario de la administración tributaria, pues lejos de interpretar la ley tributaria, excede sus alcances y límites, además tal administración regula los precios de transferencia según su valor de mercado por medio de una instrucción interna general emitida por la Dirección General de Tributación Directa a sus subordinados jerárquicos, la que no constituye fuente de derecho y, por ende, no resulta de observancia obligatoria para los contribuyentes, ni podría incidir en su situación y posición jurídica, ni en sus relaciones de naturaleza tributaria con la administración. Califica a la directriz como innovativa y no como interpretativa, la que alcanza la esfera de los contribuyentes y determina el orden de sus derechos y obligaciones, proceder en virtud del cual se usurpan las potestades legislativas y reglamentarias, al quebrantar, en consecuencia, los principios de interdicción de la arbitrariedad, de legalidad, de regularidad jurídica, de reserva de ley, de jerarquía normativa, de seguridad jurídica, de libertad de empresa y del derecho de la propiedad.

2. -

A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señala que promueve un recurso de casación dentro del proceso de conocimiento No. xxxxxxxxxx, en la que invocó la inconstitucionalidad de la Directriz Interpretativa No. 20-03 emitida por el Director General de Tributación Directa.

3. -

Por resolución de las doce horas y veintisiete minutos del veintidós de marzo del dos mil once, se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República y al Director General de Tributación Directa.

4. -



La Procuraduría General de la República rindió el informe para señalar que la acción es inadmisibile por tratarse de un tema de mera legalidad y puntualiza que la Sala Constitucional, por sentencia 14280-2009 de las quince horas y once minutos del nueve de septiembre de dos mil nueve, ha rechazado el conocimiento de acciones en las que se cuestiona la conformidad de una norma reglamentaria con respecto al marco legal de la cual se sostiene deriva su vinculatoriedad. En este mismo sentido, tomando en cuenta la inadmisibilidad de la acción por referirse a cuestiones de mera legalidad, se ha establecido que: ³Si esta Sala pretendiera fiscalizar por medio de la acción de inconstitucionalidad las distintas posibles hipótesis de infracción al principio de legalidad que pueden darse en las instancias administrativas estaría suplantando a los tribunales de esa materia. En consecuencia, si el accionante considera que las normas reglamentarias cuestionadas son ilegales, puede acudir si a bien lo tiene, ante la mencionada jurisdicción contencioso-administrativa a hacer valer sus derechos (Sala Constitucional, sentencia 71-2010 de las catorce horas y cincuenta y siete minutos del seis de enero del dos mil diez). Incluso, en materia tributaria, señala que la Sala recientemente se pronunció en el sentido que se viene apuntando, es decir, dirimiendo que el asunto de la conformidad de la normativa infralegal con el marco de legalidad es tema que corresponde a la Jurisdicción que regula en numeral 49 del Texto Fundamental. Debe esclarecerse de igual forma que se da la inadmisibilidad de la acción en razón del objeto de impugnación, siendo de tal modo que: ³Sobre el particular, este Tribunal Constitucional ha señalado, reiteradamente, que la regulación ex novo o el vicio ultra vires que puede contener una norma reglamentaria, constituye un extremo de legalidad ordinaria que debe ser conocido y resuelto por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, establecida en el artículo 49 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>), con el propósito manifiesto de garantizar la legalidad de la función administrativa, como lo es, el ejercicio de la potestad reglamentaria de forma congruente con la ley. [«] Es criterio de este Tribunal que la interpretación ajustada a derecho de la norma de rango infraconstitucional debe ser definida en la vía jurisdiccional ordinaria y no en este sede, por tratarse de cuestiones de mera legalidad. Si bien la interpretación que realice el juez competente podría resultar en la anulación del Reglamento cuestionado, estima la Sala que se trata de un conflicto entre normas de rango infraconstitucional que no lesiona de manera directa derechos o libertades fundamentales. En consecuencia, lo procedente es rechazar de plano la acción (Sala Constitucional, sentencia 1303-2011 de las quince horas y cinco minutos del dos de febrero de dos mil once). Si se analiza el libelo de la acción de inconstitucionalidad que nos ocupa, se aprecia que el reproche fundamental que se imputa a la Directriz Interpretativa lo es, precisamente, el quebranto del principio de legalidad constitucional, pues se estima que no existe base legal suficiente e idónea para introducir la temática de los precios de transferencia en el análisis de la situación fiscal de las empresas vinculadas. Los argumentos giran principalmente sobre este extremo, al punto que se acusan como igualmente violentados las competencias de la Asamblea Legislativa en torno a su potestad exclusiva en materia impositiva, así como la del Poder Ejecutivo en punto a la emisión de reglamentos ejecutivos en esa materia. Amén de que se considera que la verdadera naturaleza de la disposición cuestionada es normativa, que regula ex novo un aspecto de la relación que vincula a la Administración Tributaria con el contribuyente y que quebranta la jerarquía normativa. De lo que se deriva, lógicamente, que a mayor razón el cuestionamiento es predicable de una disposición que ocupa un lugar inferior en la escala normativa, como lo es precisamente la Directriz. Por lo que cabe recalcar que los reparos que se formulan contra otros derechos constitucionales (propiedad, libre empresa) resultan subsidiarios, al punto que no se desarrollan con la misma profundidad que el alegato central ya destacado. De suerte tal que, el sustento de la acción se enmarca en el motivo de inadmisibilidad que se destaca en los antecedentes reseñados al inicio. Adicionalmente es necesario recalcar los argumentos en punto a la legalidad esgrimidos ante el Tribunal Contencioso Administrativo, según la competencia que le confiere el artículo 49 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) constitucional (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>); en este sentido resolvió que: ³Sobre la aplicación de la denominada directriz número 20-03 del 10 de junio de 2003 y las reglas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo de la OCDE. [«] Sobre la información suministrada por la empresa ±base cierta- y aplicando las reglas técnicas recomendadas de la citada organización internacional OCDE, lo que en aplicación del principio de transparencia administrativa, además notificó a la parte actora. No encuentra por ello este tribunal, violación al principio de seguridad jurídica en la actuación de la administración tributaria, si previamente le indicó las reglas técnicas



nuestro ordenamiento jurídico es un acto administrativo típico cuyo espacio de aplicación se da dentro de una relación de tutela administrativa o de confianza, la directriz fija metas mas no formas de alcanzarla, y es ajena a una relación de jerarquía, por ello, este órgano colegiado, llega a la conclusión de que la llamada directriz en realidad no es una directriz pues se produce esta norma dentro de la jerarquía existente entre el Director General, quien suscribe la norma técnica 20-2003 y los funcionarios de la Administración Tributaria, que son dependientes de aquel, a quienes sin embargo les ha dejado la posibilidad de aplicar discrecionalmente tales reglas, guías o pasos, para hacer las determinaciones de oficio y esto es lo que ha acontecido en el caso bajo examen. Así se desprende del uso del vocablo ³podrán dirigido a los funcionarios de la Administración Tributaria, establecido en la citada directriz. De manera que, lejos de ubicarnos dentro de los supuestos de una directriz administrativa, nos ubicamos en la figura de una norma técnica que como tal a la vez es lógica para un área del conocimiento específica, al respecto, el tribunal debe señalar que, no es necesario que las reglas técnicas, guías, pasos para hacer la determinación de oficio se encuentren establecidos en una ley, tal y como lo viene reclamando la parte actora. En tal sentido el numeral 15 de la Ley General de la Administración Pública señala que ³la discrecionalidad podrá darse incluso por ausencia de ley en el caso concreto, pero está sometida en todo caso a los límites que le impone el ordenamiento expresa e implícitamente, para lograr que su ejercicio sea efectivo y razonable, la elección del sistema para la determinación de oficio, es este caso el comparable interno, no puede ser arbitrario, pues que el juez contencioso administrativo puede controlar la conformidad de estas reglas no jurídicas de los elementos discrecionales del acto como si ejerciera de contralor de legalidad. Debe tenerse presente que al tenor de lo establecido en el numeral 16 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) punto 1 de la misma Ley General de la Administración Pública (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) ³en ningún caso podrán dictar actos contrarios a las reglas unívocas de la ciencia, o de la técnica o a principios elementales de justicia, lógica o conveniencia, y en el caso bajo examen la actora no acreditó la vulneración de esa disposición normativa [«]quien pudo desvirtuar su aplicación [norma técnica 20-2003 y reglas de la OCDE] al caso concreto en tanto ellas hubieran conducido a resultados ilógicos, injustos o inconvenientes, lo que se echa de menos en este caso. «(Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, sentencia oral N 4314-2010) La Procuraduría General de la República estima que el pronunciamiento de la Jurisdicción Constitucional atiende las principales objeciones que tiene la accionante en punto a la Directriz Interpretativa, y que ahora son reiteradas en la acción. Además, éstas deben ser resueltas en definitiva por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en aras del principio de seguridad jurídica y de manera subsidiaria al principio de legalidad. Por su parte, se apoya en la cita de literatura especializada (B.M., J.D., El Régimen de Precios de Transferencia en Colombia, Universitas. Bogotá (Colombia) en cuanto al abordaje conceptual neutro, refiere que los precios de transferencia, se denominan aquellos precios en los que las empresas vinculadas entregan bienes tangibles (acabados o intermedios) e intangibles, prestan servicios o comparten recursos. La doctrina comparada los define también como el valor pecuniario o monto de la contraprestación, asignado o por asignar a cualquier transacción sobre bienes o servicios, que se realiza o realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas, o combinaciones entre estas, o como aquel valor de pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes. La misma fuente señala que un sector de la doctrina comparada define los precios de transferencia a partir de la finalidad buscada por éstos, estableciendo que éstos lo que buscan es lograr que los beneficios obtenidos por el grupo multinacional afloren en unos lugares y en otros no (aquellos con mayor fiscalidad). Incluso algunos se refieren a ella como una forma de movimiento de beneficios de un lugar a otro (profit shifting). De igual manera, remite al estudio de graduación realizado denominado ³Principio de realidad económica: aplicación en los ajustes por precios de transferencia Universidad de Costa Rica, de la Licda. A.R.S., dado la escasez de criterios doctrinario en nuestro medio. En nuestro país los precios de transferencia se entienden regulados por medio de los artículos 15 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>), 16 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) y 160 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) de la Ley General de la Administración Pública (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) y como se ha venido desarrollando se encuentran sujetas al control de legalidad por parte del juez contencioso administrativo. Sin embargo, el cuestionamiento va más dirigido al tema de



de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esto último nos lleva al análisis del principio de realidad económica, potestad que precisamente es la que deriva de estas últimas disposiciones. En este respecto debe recordarse que: ³En estos casos, el sujeto pasivo suscribe una serie de actos que analizado en forma independiente, resultan lícitos, válidos y eficaces, pero que, analizados desde el punto de vista material, tienen por finalidad omitir la aplicación de aquella norma jurídica que regula la relación jurídico-tributaria. R. lo anterior, frente a una situación como la comentada, lo procedente no es la nulidad del acto, sino por el contrario su inoponibilidad desde el punto de vista tributario, y consecuentemente, el despliegue, en el caso concreto, de los efectos previstos por la norma eludida y que se pretendieron evitar.' (S. Primera de la Corte Suprema de Justicia, voto 1181-F-S1-2009). Dentro de los límites que fija el anterior criterio, es lo cierto que el fenómeno de las empresas vinculadas es un aspecto que la realidad del funcionamiento de la economía no puede ser desconocida para efectos tributarios. En ese sentido, los tribunales ordinarios no escapan a esa realidad, analizando casos en que resulta determinante establecer esa vinculación como criterio de análisis ± incluso, a falta de norma expresa que lo autorice- y determinación de la obligación tributaria correcta. Finalmente, se debe tener en claro que: ³En este sentido, no se está regulando el ejercicio del derecho como tal, sino las formas mediante las cuales se puede comprobar la exigencia fijada en la Ley. Si bien la diferencia es sutil, resulta clave al momento de valorar los argumentos del Tribunal. Así como el artículo 36 de previa cita, de rango legal, viene a limitar el ejercicio del derecho, el requisito fijado en la circular desarrollada a la forma mediante la cual la Administración puede tener por acreditada la solvencia económica. No puede perderse de vista que la circular consiste en un acto interno mediante el cual se puede girar instrucciones respecto a la forma de proceder por parte de los funcionarios[«]. Por tratarse de un lineamiento dirigido a los funcionarios, y en tanto los efectos que se le imputen sean consecuentemente con la particularidad indicada, y por ende aplicadas al momento en que estos valoran las gestiones de los particulares, sin que se le otorguen efectos externos, no se aprecia un quebranto del principio de reserva legal. Claro está, por esta situación, no se le pueden dar los efectos de una norma jurídica. Aún y cuando pueda tener efectos sobre terceros de manera refleja, estos

se deben dar en virtud de actos preparatorios dentro del procedimiento, los cuales deben ser acordes con el ordenamiento jurídico y nunca en virtud de la aplicación directa de una directriz sobre la esfera jurídica de los interesados. En esta inteligencia, en tanto no se extralimite el contenido de texto legal, no aprecia esta sala un quebranto del principio de legalidad' (Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia voto 116-f-S1-2010). En atención a que los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) confieren una potestad específica para el análisis de la realidad del contribuyente, son éstas normas las que efectivamente establecen la limitación sobre la esfera de los derechos de los contribuyentes. La Directriz cuestionada es una instrucción en cuanto al modo de proceder frente a un determinado fenómeno que se puede presentar en un proceso de fiscalización tributaria: la acreditación de que el sujeto fiscalizado presenta una especial característica de su situación financiera al ser parte de un grupo económico vinculado. Frente a esa constatación, la Administración puede acudir a la utilización de metodología técnica para fijar correctamente la obligación tributaria. Por todo lo anterior, solicita se declare sin lugar la acción.

5. -

El señor F.B., en su condición de Director General de Tributación, contestó la audiencia concedida, manifestando que la Administración Tributaria de conformidad con los artículos 103 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 124 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) efectuó la determinación de la obligación tributaria de la empresa Compañía Nestlé Costa Rica Sociedad Anónima para los periodos 2005 y 2006, con fundamento en los artículos 8 y 12 del mencionado Código. La determinación fue confirmada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, con el fallo No. 232-2010 de las nueve horas del catorce de julio de 2010, y por la Sala Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo, mediante la sentencia oral 43-14-2010 de las quince horas con cuarenta minutos del diecisiete de noviembre del dos mil diez. Se determinó que la



larenta. Aunque las transacciones estaban formalmente registradas, era materialmente inexactas debido a que con la fijación de precios disímiles y desproporcionados, la empresa se apartó de la realidad económica de tales transacciones, cuyo efecto resulta en una disminución sustancial en la tributación debida. El acuerdo se refiere a los productos a sus empresas afiliadas en el exterior, a un precio significativamente inferior en comparación con el resto de sus clientes independientes. El margen promedio de utilidad para sus empresas relacionadas es de 7.17%, mientras que para las empresas independientes el margen de utilidad es en promedio de un 87%. Para la Administración Tributaria este convenio con las empresas vinculadas debe ser desconocido para efectos tributarios. El precio de mercado se obtuvo a partir de los precios de venta que la misma empresa comercializa con sus clientes independientes, es decir, se tomaron los mismos precios de la empresa como un comparable interno. Para beneficio de la empresa se reconocieron los gastos de mercadeo y ventas, así como fletes y royalties. De esta manera se determinó que al fijar un precio menor al precio de mercado se causó una disminución de la base imponible que afectó al Fisco, se procedió a hacer el ajuste, según el comparativo interno de mercado, lo que aumentó el impuesto sobre las utilidades con respecto al auto liquidado en la declaración tributaria. El fundamento jurídico de la determinación está en las normas que facultan a la Administración Tributaria revisar, fiscalizar, cuestionar y finalmente desconocer figuras que artificiosamente se ancrean a los contribuyentes para reducir el importe de su obligación y el principio de la realidad económica (art. 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código Tributario (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>)), que autoriza al intérprete apartarse de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, constituye realmente un mecanismo dentro de la inteligencia de tales facultades, para atacar las formas que intenten reducir la carga artificiosamente y sin apego a la realidad de las transacciones. Es una norma anti elusiva, sin ella no se podría evitar las tendencias de crear negocios con la sola intención de reducir el importe de los tributos a los que están obligados. En este sentido, transcribe la norma. La directriz interpretativa número 20-03, del 10 de junio de 2003, no es directamente el sustento legal de la determinación realizada por la Administración, dicha directriz no es más que una norma técnica, que establece lineamientos operativos o funcionales para las actuaciones de control de la Administración Tributaria, como en las áreas de fiscalización, de aplicar directrices sobre precios de Transferencia de la OCDE, tanto estas son recomendadas como ³buenas prácticas internacionales y ³consensos técnicos en una determinada materia. Estas reglas se aplican no solo por los estados, sino por corporaciones privadas, para la correcta dimensión y registro de transacciones. Son ³guidelines o criterios rectores, con los principios generales de contabilidad, convertidos hoy en Normas Internacionales de Información Financiera, normas técnicas, o cualquier otro protocolo de prácticas estandarizadas. Reafirma lo dicho al transcribir lo señalado en la sentencia oral No. 43-14-2010 de la Sala Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo, en cuanto reconozca la directriz 20-2003 como una norma técnica. Por otra parte, en cuanto a los precios de transferencia indica que las empresas vinculadas transfieren mercancías o servicios entre las diversas unidades de negocios que tienen bajo su control, unidades que tienen su asiento en diferentes jurisdicciones tributarias. Estos son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas. Otra definición en economía de los negocios dice que es: ³el monto cobrado por un segmento de una organización por un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización. Por su parte, el Tribunal Fiscal Administrativo define ³precios de transferencia como ³la cantidad cobrada por una parte de la organización ya sea nacional o extranjera, en sus relaciones comerciales o financieras que ella provee a otra parte de la misma organización. Por lo tanto se puede afirmar, que precios de transferencia son aquellos precios que pueden producirse entre empresas asociadas (vinculadas) cuando realicen operaciones por precios distintos a los del mercado («»). Dice que es un mecanismo principalmente financiero utilizado por los grupos de interés económico para normar y reglar sus complejas operaciones, y solo revisten interés fiscal cuando se logra probar que la operación vinculada no es fruto de la realidad jurídica y comercial de las empresas vinculadas, siendo un medio exclusivo de reducción fiscal. Llama la atención sobre dos aspectos de la ³nueva economía o ³economía globalizada, donde la actividad de las empresas usan diversas metodologías, estructuras societarias o contractuales, así como diversas jurisdicciones por las proximidades con mercados, facilidades de los países y el desarrollo de nuevos productos, protección de la propiedad intelectual, incentivos de exportación, cantidad y capacitación del recurso humano, la seguridad



tiende a planificar operaciones a fin de localizar la fuente de la ganancia en jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, para evitar beneficios donde haya mayor tributación. Así se originan los ³Lineamientos de los precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias elaborada por la OCDE, donde establecen normas técnicas o reglas que permitan ajustar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, a fin de neutralizar el desplazamiento del lugar donde se genera la ganancia imponible. Los precios de transferencia entonces son diferentes a los que hubieran pactado partes independientes. Las Administraciones Tributarias buscan evitar que empresas vinculadas o relacionadas manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de forma ³artificial, de forma tal que aumenten sus costos deducciones, o disminuyan sus ingresos gravables. Desde la perspectiva tributaria, las operaciones entre empresas vinculadas deben tratarse como si hubiesen sido pactadas entre empresas independientes o no vinculadas, y señala el libro titulado ³El Sistema Tributario Costarricense de la Contraloría General de la República. Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia constituyen una técnica que se considera justa, adecuada y conveniente, la cual es conocida, aplicada y probada a nivel internacional, para la determinación de valores de mercado, tanto por países miembros como por países no miembros a la referida organización. Con apoyo en lo resuelto por el Tribunal Contencioso indica que la discrecionalidad se puede dar incluso ante ausencia de ley, se trata de una metodología como cualquier otra para arribar a la realidad económica de las transacciones, están inmersos en nuestro sistema jurídico a través de la aplicación del artículo 8 citado. Niega la violación a los principios invocados por la empresa accionante como el de prohibición de la arbitrariedad, dado que no se está creando un tributo nuevo ni creando hechos generadores nuevos en el marco de la regulación de los mecanismos interpretativos regulados en la Directriz objeto de la presente acción. Tampoco se quebranta el principio de legalidad porque se trata de una discusión que corresponde a los tribunales comunes según el artículo 49 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) constitucional (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>), con el fin de resguardar la distribución de competencias y el respeto de todas las reglas que conforman el bloque de legalidad. Existen normas de fondo que permiten gravar, tanto la actividad económica como establecer los supuestos jurídicos del hecho generador ± impuesto sobre las utilidades- como lo es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense; cuyas rentas provengan de servicios prestados, bienes situados, o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con los artículos 1 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-n-7092-impuesto-671640049>), 5 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-n-7092-impuesto-671640049>) y 7 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-n-7092-impuesto-671640049>) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (<https://vlex.co.cr/vid/ley-n-7092-impuesto-671640049>). Se busca determinar la obligación en la forma más justa y exacta posible. En cuanto a la regularidad jurídica ésta se refiere más que todo al principio de reserva de ley que no se encuentra argumentado, y que, por el contrario, el fundamento de los precios de transferencia es la Ley del Impuesto sobre la Renta (<https://vlex.co.cr/vid/ley-n-7092-impuesto-671640049>) y en cuanto al procedimiento se refiere, el soporte lo constituye el numeral 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código Tributario (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>), teniéndose claro que la materia tributaria es materia reservada solo a la ley. Los argumentos no aclaran cómo se afecta este principio con la emisión y aplicación de la Directriz 20-03, ya que como se puede apreciar no crea, modifica o suprime tributos, ni se están otorgando exenciones, reducciones o beneficios de los mismos. El artículo 8 parte del hecho de que previamente existe una disposición legal que considere un hecho como gravable, es decir, la norma de fondo que sujeta la utilidad al pago del impuesto. El principio de jerarquía normativa no se violenta porque la Directriz impugnada remite las instrucciones a los funcionarios de la Dirección General de Tributación para aplicar el artículo 8 del Código, sobre la forma de aplicar esos artículos, al proporcionar líneas, guías, lineamientos ± si se quiere ³metodologías- para entender e interpretar cierto tipo de transacciones. No hay usurpación de la potestad legislativa y la potestad de dictar reglamentos ejecutivos, por el contrario, se dirige para que los funcionarios tengan una instrucción reglada, y que esta incida de forma sana y justa en la determinación de la exactitud de la obligación tributaria. No es mediante reglamentación que se puede definir lo anterior, sino que el Código Tributario (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) contempla las directrices como medio legal idóneo para instruir la administración de tributos, que es lo que finalmente pretende dicho acto administrativo. En cuanto a la violación de trámites de



de la organización, son métodos de aplicación internacional que permiten acercarse lo más posible al precio real de mercado, pero debe tomarse en cuenta que, en ningún momento, la directriz impugnada ordena la utilización de dichos métodos; sin embargo, como cualquier método de determinación de costos e ingresos, tan utilizados en los procedimientos de determinación de la exactitud de la obligación tributaria, cualquier operador privado o público podría aplicarlo en forma general, alguno de los métodos de la OCDE, o cualquier otra metodología o protocolo. Sin embargo, cualquier método puede ser desvirtuado por el contribuyente con prueba de descargo, tanto en la vía administrativa como la jurisdiccional. Finalmente, en cuanto al principio de seguridad jurídica creen que la promulgación de la directriz beneficia el principio, en tanto enmarca el plano de interpretación y las metodologías a aplicar para llegar a una interpretación por la realidad económica conforme al artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Solicita declarar sin lugar la acción.

6. -

La empresa Merck Sharpe & Dhome I.A Corp Sucursal de Costa Rica se apersona como coadyuvante. Aduce que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), mediante el Convenio de Doble Imposición, fue que se le otorgó reconocimiento internacional al tema de los precios de transferencias. El Modelo de Convenio de Doble Imposición ha fijado los lineamientos, principios y métodos de aplicación de los precios de transferencia, que en la actualidad se utilizan como una herramienta, por parte de las administraciones tributarias de algunos países para fijar los valores en que se debió haber comprado o vendido a las empresas relacionadas. El enfoque de la OCDE sobre los precios de transferencia está basado en el principio fundamenta ³Arm's Length, también denominado principio de libre concurrencia, según el cual, cualquier transacción entre partes relacionadas debe ser realizada a valor de mercado, es decir, las relaciones comerciales entre empresas relacionadas debe procurar los mismos beneficios que si dichas relaciones se hubieren llevado a cabo entre empresas independientes. La OCDE, en aplicación del principio, establece los métodos con base en los cuales se deben analizar los precios de transferencia, sin embargo Costa Rica no es un país miembro de la OCDE. A manera de ilustración, se destacan las Negociaciones Comerciales Multilaterales dentro del marco del GATT (Acuerdo General de Aranceles y Comercio) que establecieron un código de valoración aduanero, que estableció la base imponible para los efectos de importación de mercancías, en el concepto de ³valor de transacción, entendido éste como el precio realmente pagado o por pagar por mercancías, fijado en un contrato de venta para su exportación al país de importación, precio que fija el vendedor considerando, entre otros aspectos, su costo y el margen de utilidad. Para tales efectos, dicha normativa previó asimismo, como en el caso de los precios de transferencia, una serie de métodos de valoración, en el caso que las mercancías no pudiesen ser valoradas según el valor de transacción, a saber: valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, método deductivo, método del valor reconstruido y el denominado métodos de último recurso. R. al proceso de incorporación de la legislación del GATT, se colige que no debe existir tratamientos diferenciados cuando se trata de la incorporación de técnicas o criterios para la determinación de la base imponible, en virtud que la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) determinó un criterio restrictivo en materia tributaria y específicamente al Poder Ejecutivo y a sus órganos inferiores, a adoptar normativa de organismos a los que Costa Rica forma parte, sin cumplir las formalidades de incorporación y, en segundo lugar, porque le está vedado modificar la base imponible. No se puede pretender sustituir la doctrina emanada de los organismos técnicos en fuente creadora de obligaciones, por cuanto esa es una función reservada a la Asamblea Legislativa por imperio constitucional. Alega que la Directriz 20-03 es un acto administrativo interno, según lo estipula el artículo 120 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) de la Ley General de la Administración Pública (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>), por cuanto fue dirigida exclusivamente para los funcionarios que señala la directriz y los funcionarios públicos subordinados a todos los anteriores y además, no fue publicada en el Diario Oficial La Gaceta, ni en las revistas tributarias del Ministerio de Hacienda, ni publicitada de conformidad con lo regulado por el artículo 125 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) de la Ley General de la Administración Pública (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>). Señala que los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y



llenar vacíos legales y para aplicarse en caso de que existan lagunas, pero que, evidentemente, no tiene la función de crear derecho. El principio de realidad económica es una facultad discrecional de la Administración Tributaria, para la valoración de los aspectos sustanciales que conforman el hecho imponible, pero no es una ³patente de corso para que la Administración pueda incorporar legislación y prácticas internacionales por la vía de interpretación y pretende el ejercicio de cobros no basados en la ley. Los precios de transferencia son verdaderas normas jurídicas que involucran una técnica compleja, que obliga, por eso, su carácter imperativo, al sujeto pasivo a escoger el método que más se adecue a sus operaciones, so pena de ser objeto de uncuestionamiento, incluso sancionatorio, por parte de la Administración Tributaria. En todos los países que ha adoptado normas de este carácter, tienen que definir el marco regulatorio de qué se estima una parte vinculada y no vinculada, fijación de reglas para los elementos de comparabilidad, activos empleados, riesgos asumidos, entre otros. Dada la trascendencia del principio de legalidad y su significado de libertad que ostentan los ciudadanos frente al poder de la Administración, su desarrollo histórico ha estado vinculado específicamente a dos materias: sea la definición de delitos y penas, denominado principio de legalidad penal y el establecimiento de tributos, denominado, principio de legalidad tributaria. Este principio constitucional está contenido en el artículo 121 inciso 13) de la Constitución Política y se desarrolla en el numeral 5 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>). La Administración Pública tiene un poder limitado frente a los administrados, esta limitación viene dada en la ley, y solo podrá hacer aquellos actos que se encuentren por norma escrita. No obstante lo anterior, la directriz impugnada no es una ley de la República, no siguió el procedimiento establecido por la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) para dichos efectos, por el contrario, constituye un acto administrativo interno, debido a que en el mismo documento se estipula que es de acatamiento obligatorio para los Directores y G. de las Administraciones Tributarias y sus subordinados jerárquicos. No fue publicado en el Diario Oficial; el artículo 4 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, define a las directrices de obligatoria observancia de los subordinados jerárquicos, pero no para los contribuyentes y responsables, el artículo 3 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios establece que son de observancia obligatoria para sus subordinados jerárquicos, pero no para los contribuyentes y responsables. No es tampoco un Decreto Ejecutivo ni Reglamento Autónomo, es un instrumento para interpretar el derecho, no para crearlo, y que además, en nada subsanan la carencia legal. El principio de seguridad jurídica se ve lesionado en virtud de que esta máxima tiene que ver con la certeza del reconocimiento de los derechos objetivos y que necesariamente se refleja en la garantía de los derechos subjetivos. Hay una merma desde el punto de vista objetivo, cuando el administrado contempla por medio de un documento interno, sin valor legal alguno, cómo constriñe su esfera de derechos económicos, al determinarse una base imponible de sus obligaciones tributarias, de forma arbitraria y peor aún, cuando recurre a la instancia administrativa pertinente, con el afán de recuperar la protección dada por ley; la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo, obvian los principios constitucionales y promueven que se siga produciendo la violación de sus derechos. Desde la perspectiva subjetiva, el contribuyente no tiene certeza de a qué atenerse, frente a la reserva de ley en materia tributaria, ha sido víctima de la modificación de los elementos estructurales del tributo, mediante un acto administrativo interno. En consecuencia, no tiene certeza de cuáles son sus deberes, sus obligaciones y los efectos de sus actos. Para determinar la base imponible de la obligación tributaria por medio de un estudio de precios de transferencia, es necesario que exista una ley que así lo autorice de forma expresa, lo cual se admite podría estar regulado en un reglamento ejecutivo, pero la directriz pretende asumir la potestad legislativa y la potestad de dictar reglamentos ejecutivos que, evidentemente, no le corresponde y que sobra decir, faltan al artículo 121 inciso 1) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) y 140 inciso 3) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>). De igual forma, menciona la infracción al artículo 121 inciso 4) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) y 140 inciso 10) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>), para lo cual debe seguirse el procedimiento constitucional de aprobación de tratados. Señala la sentencia colombiana C-690 del 2003 que interpretó que las normas de la OCDE debían cumplir con los trámites constitucionales de incorporación al ordenamiento



Por resolución de las nueve horas cincuenta y dos minutos del once de mayo de 2011, la Presidencia de esta Sala aceptó como coadyuvante de la acción a la gestionante Merk Sharp & Dhome I.A. Corp Sucursal de Costa Rica. Lo anterior con las advertencias propias del alcance de la sentencia relacionado con la figura de la coadyuvancia, en cuanto no resultará directamente perjudicados o beneficiados.

8. -

Los edictos a que se refiere el párrafo segundo (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) del artículo 81 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) fueron publicados en los números 70, 71 y 72 del Boletín Judicial, de los días 8, 12 y 13 de abril de 2011.

9. -

Se prescinde de la vista señalada en los artículos 10 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>) y 85 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>) de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>), con base en la potestad que otorga a la Sala el numeral 9 ibídem, al estimar suficientemente fundada esta resolución en principios y normas evidentes, así como en la jurisprudencia de este Tribunal.

10. -

En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley. Redacta el M.C.V.; y,

Considerando:

I.-

Sobre la admisibilidad. La legitimación de la empresa Compañía Nestle Costa Rica, S.A. para interponer la presente acción de inconstitucionalidad se encuentra en el párrafo primero (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>) del artículo 75 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>) de la Ley de la Jurisdicción Constitucional (<https://vlex.co.cr/vid/ley-7135-jurisdiccion-constitucional-633222209>). En este sentido, la acción de inconstitucionalidad tiene como asunto base un proceso de conocimiento interpuesto ante el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, tramitado bajo el número de expediente 09-002823-1027-CA (no obstante se hace referencia al expediente 09-002821-1027-CA). La empresa invoca la inconstitucionalidad de la Directriz Interpretativa No. 20-03 en conjunto con la interposición del recurso de casación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo No. 4314-2010 de las quince horas treinta minutos del diecisiete de noviembre de dos mil diez. Por resolución del Tribunal, dictada a las once horas treinta y tres minutos del diecisiete de agosto de dos mil once, emplaza a las partes para que dentro del plazo de veinticuatro horas señalen medio para atender notificaciones en el Primer Circuito Judicial de San José. En este sentido, estando pendiente de resolver el recurso de casación en el presente asunto, lo propio es entrar a conocer de la impugnación planteada.

II.-

Objeto de la impugnación. El personero de la empresa accionante, Compañía Nestle Costa Rica, S.A., pide a la Sala que declare inconstitucional la directriz interpretativa No. 20-03, denominada ³Tratamiento fiscal de los precios de transferencia, según el valor normal del mercado', emitida por el Director General de Tributación Directa, el 10 de junio de 2003, en cuanto establece lo siguiente:

³Conclusión: La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal de mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. La empresa o parte relacionada podrá efectuar el ajuste correspondiente, una vez que la Administración Tributaria determine un nuevo precio a la entidad intervenida. La presente directriz deja sin efecto cualquier criterio externado anteriormente, que se oponga total, parcialmente o que se haya interpretado en forma diferente a lo que se ha indicado' (lo resaltado en negrita no es del original).



La queja de constitucionalidad gira principalmente en que la directriz no es una norma técnica, que por su trascendencia hay una regulación legal para su establecimiento, que su fundamento proviene de un organismo del cual Costa Rica no forma parte. Se queja de inidoneidad de la directriz, trata de suplir la ausencia de disposiciones reglamentarias o legales, no la simple insuficiencia de normas de tal naturaleza y jerarquía. En este sentido, dice que es innovativa, no interpretativa, y que hay carencia de una disposición referente a los precios de transferencia y los métodos para precisarlos. Puede haber afectación a la libertad de empresa, pues alega que excede los márgenes de interpretación de las leyes.

III.-

Sobre el fondo. De conformidad con la Directriz Interpretativa No. 20-03 sobre el ³Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia, según el Valor Normal del Mercado³, se busca una interpretación de los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>). Su aplicación corresponde a los Directores de División, G. de las Administraciones Tributarias y de Grandes Contribuyentes, para que sean de conocimiento del restante personal. Su objetivo es interpretar la legislación tributaria, así como la libertad que tienen los particulares organizados dentro de grupos empresariales, y los efectos jurídicos de los actos que llevan a cabo frente a las obligaciones tributarias. En este sentido, el objetivo es prescindir de las formas jurídicas y considerar la intención económica verdadera de las partes, de modo que no resulta vinculante para la Administración las formas jurídicas que las partes usan para establecer sus negocios, pero sí para revelar la naturaleza económica de las operaciones. Existen casos en los que se reciben beneficios sin intercambio de contraprestaciones, mediante un precio de transferencia acordado o el establecimiento de ciertas cláusulas, condiciones y acuerdos. Por ello, la directriz afirma que incorpora la doctrina de los precios de «la aplicación del principio de ³comparables en el mercado» (Arm¹slength) [«]en operaciones vinculadas, se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada, con aquellas transacciones que realizan empresas independientes, es decir, que esos precios deben ser equivalentes a los correspondientes de transacciones similares realizados entre empresas independientes [«]. En consecuencia, la Directriz Interpretativa permite valorar las transacciones entre entidades vinculadas, cuando existan precios de transferencias y hacer los ajustes respectivos en cuanto al impuesto sobre la renta. En consecuencia, crea una ficción que reside en establecer las operaciones como si fueran realizadas entre sociedades independientes, estableciendo la correcta calificación de los hechos, en vez de lo que denomina como la cobertura jurídico-formal. De conformidad con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se establece la prescindencia de los convenios particulares y parte de que la coincidencia del mercado funciona adecuadamente entre partes independientes, el valor económico y el precio coinciden, y cuando no, es porque existen empresas vinculadas, provocando una diferencia.

IV.-

Sobre las operaciones entre empresas vinculadas. A juicio de la Sala las operaciones vinculadas son aquellas operaciones económicas que se llevan a cabo entre personas o entidades económicas con sus socios, administradores, y otras personas que de algún modo estén relacionadas con una empresa. Es un problema que surge de una realidad que existe en el mundo de las transacciones empresariales, de la universalidad de negocios que operan en una esfera de total libertad, y en las que las diferentes empresas están ligadas formalmente o informalmente, porque se encuentran vinculadas entre sí económicamente. La directriz en cuestión parte de que si estas operaciones tienen algún tipo de manipulación artificial, y ésta va en detrimento del fisco, permite la aplicación de los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para establecer que determinadas transacciones responden a un valor de mercado como si se hubiera establecido entre personas o entidades independientes que concurren en libre competencia. Aunque existen diferentes metodologías, para concluir que un precio corresponde a una determinada realidad o no, el problema que se plantea ante la Sala es un tema estrechamente ligado a uno que surge para cualquier operador de derecho que debe aplicar normas que buscan compensar formas de abuso de derecho o que no corresponden a una realidad económica para eludir responsabilidades fiscales. La acción tiene como eje argumentativo principal



Infracción al procedimiento constitucional de incorporación del derecho internacional. Los antecedentes de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) se encuentran en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), creada para Europa en 1948 como parte de una estrategia de recuperación de los países que estuvieron en conflicto en la Segunda Guerra Mundial. Cumplidos sus objetivos, principalmente la reconstrucción económica de Europa, esta se transformó de un organismo europeo que amplió sus horizontes para admitir otros países del mundo, entre ellos miembros de América (con Estados Unidos y Canadá), y con la idea de contribuir a un desarrollo pacífico y armonioso de las relaciones entre los pueblos, con el reconocimiento de que existen problemas a nivel mundial y reconociendo la interdependencia entre las economías del globo, así como un compromiso de acción colectiva a favor de los países subdesarrollados. Este organismo internacional efectivamente tiene un claro énfasis en la contribución y colaboración a la economía mundial, haciéndolo mediante mecanismos que establece el artículo II.

³Artículo II

En la persecución de esos objetivos, los miembros convienen que tanto en forma individual, como conjunta:

1. promoverán la utilización eficiente de sus recursos económicos;
2. en el terreno científico y técnico, promoverán el desarrollo de sus recursos, fomentarán la investigación y favorecerán la formación profesional;
3. perseguirán políticas diseñadas para lograr el crecimiento económico y la estabilidad financiera interna y externa y para evitar que aparezcan situaciones que pudieran poner en peligro su Economía o la de otros países;
4. continuarán los esfuerzos por reducir o suprimir los obstáculos a los intercambios de bienes y de servicios y a los pagos corrientes y por mantener y extender la liberalización de los movimientos de capital;
5. contribuirán al desarrollo económico tanto de los países miembros como de los no miembros en vías de desarrollo económico, a través de los medios apropiados, en particular a través de la afluencia de capitales a esos países, considerando la importancia que tiene para sus economías la asistencia técnica y el asegurar una ampliación de los mercados ofrecidos a sus productos de exportación (lo transcrito en negrita no es del original). Como se puede observar de la anterior normativa, este Organismo Internacional tiene una vocación técnica con la economía mundial, tanto con los países miembros y no miembros en vías de desarrollo, constituyéndose en un foro importante de colaboración con países que desean mantener sanas tanto sus propias economías como la mundial. De lo planteado por el accionante ante esta S., surge como cuestión de relevancia constitucional la ausencia de aprobación

de la OCDE al ordenamiento jurídico y el principio de reserva de ley. Se alega que nuestro país, sin haber aprobado tratado internacional alguno relacionado con la OCDE, incorpora a la Directriz Interpretativa impugnada disposiciones de este organismo internacional, las que, además, se afirma que no son normas técnicas. Se argumenta que para poder incorporar esas disposiciones de la OCDE resulta necesario cumplir con el procedimiento constitucional de aprobación del Tratado como para tener efectos jurídicos en nuestro país o de una ley que les incorpore (artículos 121 inciso 4) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>), 140 inciso 5) (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) y 10 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>)) de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>). No obstante lo anterior, nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, especialmente si, como en el caso que nos ocupa, los artículos 15 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) y 16 (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) de la Ley General de la Administración Pública (<https://vlex.co.cr/vid/ley-6227-general-administracion-633222185>) establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley, que es precisamente lo que ocurre en el presente caso. Coincide esta Sala con la Procuraduría General de la República y el Ministro de Hacienda que se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre



en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico.

De igual manera, el coadyuvante además de hacer la misma observación, señala que en la negociación del GATT se incorporó un criterio o concepto de ³valor de transacción para llegar a los precios realmente pactados o pagados por mercancías por métodos de valoración, para establecer que no deben haber métodos diferentes frente a otras técnicas no incorporadas al ordenamiento jurídico, estos métodos están destinados a descubrir precios reales, no artificiales,

y que si bien son disposiciones específicas para la importación y exportación de bienes, no se refiere a otros impuestos en las que existe autoliquidación del contribuyente, razón por la cual, la Directriz impugnada puede ser considerada por los diferentes operadores jurídicos al analizar las declaraciones de impuestos para descartar las formas jurídicas utilizadas por las partes, si existen dudas sobre los alcances reales de las transacciones entre empresas vinculadas económicamente.

VI.-

Interpretación de las normas tributarias. Es claro que la interpretación de las normas tributarias tiene como fin llevar a la práctica la norma tributaria como una obligación constitucional. La obligación tributaria es un deber derivado de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>). En este sentido, esta Sala dispuso en sentencia No. 2003-02349 que:

³ Si partimos del principio derivado de los artículos 18 y 33 constitucionales, de que en materia tributaria todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica (en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes), ello no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De esta forma, las autoridades encargadas de la emisión de normas jurídicas, tienen obligación de efectuar la categorización con respecto de los principios de racionalidad y proporcionalidad, en procura del equilibrio jurídico entre los administrados. Las únicas desigualdades inconstitucionales serán aquellas que sean arbitrarias, carentes de toda razonabilidad. En teoría, en lo que al derecho tributario se refiere, la idea es gravarla verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, y con el fin de establecer la renta imponible, la ley debe aceptar la deducción de los respectivos costos y gastos necesarios para producirla.

Por otra parte, por sentencia No. 2009-000309 de las quince horas del diecisiete minutos del catorce de enero de dos mil nueve.

³ En general, y refiriéndose al tema tributario, el Tribunal ha manifestado que el propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos es contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos; ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos, solventar las necesidades sociales de sus habitantes. Por tal razón, es indispensable que los miembros de una sociedad colaboren económicamente para cumplir aquellos fines sociales que son de interés de todos, motivo por el cual es preciso que dichos recursos lleguen al fisco en forma oportuna. El pago constituye, entonces, el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica. Sin embargo, la obligación constitucional de contribuir a las cargas públicas supone no solo el efectivo pago de impuestos, sino también el deber de suministrar a la Administración información atinente a su situación fiscal, de manera que aquella cuente con elementos suficientes para corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ahora bien, pueden presentarse casos en los que la Administración Tributaria considere que la información aportada por el contribuyente en cuanto a su situación tributaria no es cierta o esté incompleta. En tales supuestos, aquella puede aplicar determinados criterios objetivos que le permitan ³presumir con razonabilidad, la verdad real de la cuantía de la deuda, o bien, su inexistencia. Sobre este aspecto, la Sala ha señalado:

(«) existe un evidente interés público consistente en que los contribuyentes cumplan en forma exacta y ajustada a

contribuyentes de proveer la información necesaria con el objeto de acreditar las situaciones jurídicas tributarias que les conciernan. Por otra parte, el orden constitucional dispone y tutela los principios esenciales y las garantías fundamentales de los contribuyentes. Lo anterior también determina un equilibrio en el orden público, en el cual, justo pago, buena fe, legalidad, objetividad, técnica y razonabilidad, entre otros, son parámetros que no sólo protegen a las personas, sino que además, aseguran la existencia del sistema tributario como fuente de recursos para la realización de los intereses de la sociedad y la democracia. La Administración debe contar con medios efectivos de control, pues de lo contrario, la evasión y no el pago sería la regla, con el eventual perjuicio para toda la sociedad. Dada la autonomía del Derecho Tributario, el artículo 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) establece un principio de la realidad económica, el cual, en conjunto con el artículo 12 del mismo cuerpo normativo, establece un rigor importante en la interpretación de los actos jurídicos de los particulares frente a la Administración Tributaria. A juicio de la Sala, es claro el delicado balance entre el interés de la administración tributaria y lo que la doctrina nacional señala en cuanto a la oportunidad del contribuyente al ahorro tributario, de manera que se pueda organizar lícitamente para reducir impuestos. El problema planteado por el accionante se reduce a sostener que la directriz requiere de una norma legal que le habilite, o mejor aún, una norma legal que adopte las técnicas de la OCDE como ocurre en otras latitudes. Pero no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria, de manera que si las formas jurídicas utilizadas por partes comerciales no representan una realidad económica, ésta puede ser objetada, pero sus resultados pueden también beneficiar al contribuyente en la determinación del hecho generador fundado en los mencionados artículos, o para establecer la obligación contenida en el artículo 18 (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) de la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>), de contribuir a las cargas públicas. Para llegar a resultados plausibles, debe ser lógico que exista un análisis de las obligaciones contables formales y materiales del contribuyente, pues la actividad comercial de igual manera se encuentra ligada a estas obligaciones contributivas, en un ámbito de gran interés estatal, para determinar la realidad económica de fondo de las empresas. Otros ejemplos, se encuentran en las ramas civiles, comerciales y de familia, donde es posible hablar de temas como el levantamiento del velo social de las empresas, para establecer una realidad empresarial o abuso de derecho, si ésta se utiliza como un instrumento para perjudicar a terceras personas, en un intento de cometer fraude con beneficios patrimoniales ilegítimos. Esta doctrina fue desarrollada a principios del Siglo XIX en las Cortes norteamericanas en uso de la equidad, lo que posteriormente fue conocido como ³piercing the corporate veil.

En este sentido, el problema que se plantea es uno de legalidad ordinaria, donde los Tribunales Contenciosos Administrativos tienen un papel preponderante, como también lo tiene la Administración Tributaria cuando, a través de diversos instrumentos legales, puede traspasarla persona jurídica o sus organizaciones, reduciendo precisamente una ficción legal para observar una realidad económica, autorizado por los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>). No se puede pensar que una norma expresa sea la única solución para el problema jurídico que plantea el accionante, o suponer que la ley sea tan imperfecta como para que un juez no pueda adaptar su aplicación a la realidad de un hecho generador. Ni siquiera es posible entender que la ausencia de norma permite dejar de decidir un caso concreto. Se desprende del artículo 153 de la Constitución Política que el juez al interpretar e integrar el derecho de conformidad con las fuentes de Derecho, debe darle solución a los conflictos sociales, así como ofrecer seguridad jurídica al ordenamiento jurídico, en este sentido, aún cuando no haya una solución concreta establecida en una norma jurídica, la misma se puede construir a partir de los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>). El Juez cumple una labor fundamental, especialmente cuando la legislación no puede dar una plenitud exhaustiva de soluciones para todos los conflictos. En este sentido, es posible que la voluntad del

Administración Pública debe actuar con discrecionalidad para materializar preceptos generales del ordenamiento jurídico contenidos tanto en la Constitución Política (<https://vlex.co.cr/vid/constitucion-politica-428878521>) como en la Ley. No obstante lo anterior, dichos actos administrativos son válidos y eficaces si se conforman al derecho, y cuando no, se podrán exigir administrativa y judicialmente su nulidad en cuanto están sujetos a los límites de la discrecionalidad (cuyo examen puede ser objeto de un procedimiento administrativo o proceso judicial ante los Tribunales Contencioso Administrativo).

E., en consecuencia, puede sustituir a la Administración Pública, constituyéndose en el garante de la legalidad del acto administrativo, el cual estará sujeto a lo dispuesto por los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública. Lo anterior nos lleva al caso concreto, en que exista una discusión de si se trata de una norma técnica que debe aplicarse al caso concreto, el cual, como se ha dicho, será, en última instancia, el juzgador a quien corresponde determinar la naturaleza y legitimidad del uso de una técnica, y no otras. En este sentido, el accionante fundamenta su argumentación en la carencia de una norma legal (el coadyuvante de igual manera en una legal y reglamentaria que autorice o), que brinde soporte normativo a la técnica acogida por la Dirección General de Tributación Directa. Lo que si está claro para la Sala es que, a pesar de la ausencia de una norma legal que efectivamente incorpore las reglas de la OCDE, pero al ser la técnica un parámetro de la discrecionalidad de la Administración, ésta se encuentra obligada a incorporar toda la técnica al ordenamiento jurídico, razón por la cual, si éstas son receptadas, la discusión se reduce a su aplicación o no ante los jueces de la República, como en el caso, en que exista una discusión de si una técnica es mejor que la otra, o de que no representa la más conveniente para un determinado resultado contable o realidad empresarial. En razón de lo anterior, se trata de una discusión de legalidad ordinaria. En relación con la vulneración a la libertad de empresa que se alega, no encuentra este Tribunal cómo puede afectarse con la directriz que se impugna, amén que el accionante no ofrece argumentos sólidos y lógicos en ese sentido.

VII.-

Conclusión. La Directriz impugnada, no establece ni impone un único método de análisis de precios de transferencia, de manera que, ante la ausencia de ley, la autonomía del derecho tributario permite para determinar el impuesto a pagar recurrir a lo dispuesto por los artículos 8 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) y 12 (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (<https://vlex.co.cr/vid/codigo-normas-procedimientos-428878481>), sin perjuicio de que se pueda admitir otras técnicas mejores. Lo importante es que la Directriz Interpretativa impugnada no pretende eliminar otros múltiples escenarios que provengan de diferentes formas de organización de empresas, sino que se dirige a los precios de transferencia entre empresas vinculadas. Aun cuando el legislador puede adoptar una determinada técnica o varias para regular un determinado comportamiento de las empresas, o reconocer las prácticas legales para reducir impuestos, es posible admitir que si se producen roces con la legislación tributaria y con la realidad, ante la ausencia de una ley, le corresponde, en última instancia, al juez dirimir la aplicación correcta de las normas técnicas. De esta manera, en ausencia de legislación en particular, ese hecho no impide que las partes en conflicto puedan presentar sus argumentos, producir la prueba y demostrar la necesidad de aplicar otros criterios que permitan desaplicar la norma técnica que adopta la directriz en cuestión, o de otro método posible, situación que evidentemente hace que la discusión sea un asunto de legalidad ordinaria. Por todo lo expuesto, la acción debe declararse sin lugar, como en efecto se hace.

Por tanto:

Se declara SIN LUGAR la acción.-

A.V.C..

Presidenta

Luis Paulino Mora M. Fernando Cruz C.

Fernando Castillo V. Enrique Ulate Ch.

R.M.A. José P. H. G.

 +1 (305) 890 29 82

Condiciones de uso (<https://latam.vlex.com/terms-of-service/>) ©2021 vLex.com Todos los derechos reservados

