

Tratamiento tributario de las formas de internacionalización de las empresas: una visión desde costa rica, un ordenamiento en transición* ¹

Dr. Adrián Torrealba Navas²

Sumario

1. Las dos tendencias internacionales en el tratamiento tributario de los grupos multinacionales. 2. La normativa costarricense y del Modelo de Código Tributario CIAT de relevancia en el tratamiento tributario de las empresas internacionales. 2.1. Formas jurídico-tributarias de los grupos multinacionales que se establecen en Costa Rica. 2.1.1. Nota introductoria. 2.1.2. Subsidiarias y traslado de residencia de una sociedad extranjera. 2.1.3. Establecimiento permanente. 2.2. Tratamiento tributario de los dividendos obtenidos por no residentes. 2.3. Beneficios empresariales y dividendos de residentes en Costa Rica. 2.4. Intercambio de información sobre los propietarios de sociedades. 2.5. El tratamiento tributario del grupo económico. 2.5.1. Consolidación, precios de transferencia y realidad económica. 2.5.2. Limitaciones a la deducción de intereses. 2.5.3. El tratamiento de los grupos de sociedades en fase de

* Come citare questo articolo: ADRIÁN TORREALBA NAVAS, *Tratamiento tributario de las formas de internacionalización de las empresas: una visión desde costa rica, un ordenamiento en transición*, Studi Tributari Europei, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp. 21-99, DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8768

¹ Ponencia presentada a la Jornada de la Scuola Europea di Alti Studi Tributari sobre la Competencia de los Sistemas Tributarios e Internacionalización Empresarial. Unión Europea y América Latina en Comparación, celebrada el 3 de junio de 2016 en el Real Colegio de España, Bologna, Italia.

² Profesor de Maestría en Derecho Público en la Universidad de Costa Rica; Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid y especialista en la materia por la Università degli Studi di Pisa.

recaudación: responsabilidades solidarias y subsidiarias. 2.5.4. Reorganización societaria.

1. Las dos tendencias internacionales en el tratamiento tributario de los grupos multinacionales

El fenómeno la integración económica y financiera de los grupos multinacionales ha sido objeto de atención por el Derecho Tributario de los distintos países. En general, nos encontramos con preocupaciones que provienen desde direcciones distintas: por una parte, la de favorecer los procesos de concentración o consolidación empresarial, con el fin de que los grupos alcancen la "masa crítica considerada necesaria para competir en el mercado global"³, así como la de impedir fenómenos de doble imposición internacional; por otra parte, de sentido inverso, la más reciente de evitar que en estos procesos se produzcan fenómenos de desviación transfronteriza de utilidades hacia jurisdicciones de baja o nula tributación, con el efecto de erosión de las bases imponibles de los países en que se genera el mayor valor agregado y en que se desarrollan las actividades económicas.

Ciertamente la primera tendencia ha encontrado su origen natural en los países exportadores de capitales, lo que no significa que no se haya ido extendiendo a países tradicionalmente importadores, como los de América Latina, que incluso han venido desarrollando sus propias "multilatinas". Al respecto valga la cita que encontramos en la actualización de la obra de GIULIANI FONROUGE por ASOREY Y NAVARRINE⁴:

³ UCKMAR, V., CORASANITI, G., y DE'CAPITANE DI VIMERCATE, P., "Principios y Reglas Generales", Primera parte de UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE'CAPITANE DI VIMERCATE, P., TORREALBA, A, *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera edición costarricense*, Editorial Jurídica Continental, San José, 2014, p. 113. Destacan los autores cómo esta preocupación está a la base de la directiva 434/90/CEE que contiene la disciplina fiscal de las operaciones de reorganización societaria que involucran a empresas residentes en distintos Estados miembros de la Unión Europea.

⁴ GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE,S.C. y ASOREY, R.O, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 435.

“Obras de amplia difusión han puesto de manifiesto la inquietud de los pueblos de Europa frente a la potencialidad de las empresas norteamericanas y la necesidad de ampliar las dimensiones de organizaciones mercantiles para hacer frente al peligro de aniquilamiento desde el punto de vista económico. Y por cierto que esa situación, que ya es apremiante en dicho continente y que ha contribuido a la creación del *Mercado Común* y de la *Unión Europea*(U.E.) se proyectará día más, día menos, hacia América Latina.”

Es así que se regulan las “uniones de empresas”, en sus distintas modalidades. Este tipo de uniones

“se efectúan unas veces en el plano horizontal, por lo común entre quienes realizan el mismo proceso productivo y para organizar la competencia, con las designaciones de *consorcio*, *cartel* y *sindicato*; otras veces tienen lugar verticalmente y se caracterizan por el *grupo* o *concerno* (del alemán *Konsern*) que no persiguen esencialmente el dominio del mercado sino la racionalización industrial o comercial. En el aspecto jurídico se aprecian diversos criterios tipológicos, pero, en general, puede decirse que en ocasiones la concentración no tiene por efecto la pérdida de la personalidad jurídica de sus integrantes, pudiendo consistir en uniones estables y en uniones temporales; en tanto que otras veces produce la pérdida de esa personalidad y tiene lugar mediante *fusión* de las entidades en una nueva entidad, o por *absorción* de una o varias de ellas por otra que subsiste.”⁵

Esta primera tendencia encuentra desarrollo en regímenes típicos en las distintas legislaciones nacionales, internacionales y supranacionales, tales como:

⁵ GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE,S.C. y ASOREY, R.O., cit. p.p. 435-436.

- la regulación de regímenes de reorganización societaria, tanto a nivel interno como a nivel supranacional, como es el caso de la Directiva 434/90/CEE, que contiene la disciplina fiscal de las operaciones de reorganización societaria que involucran a empresas residentes en distintos Estados miembros de la Unión Europea, incluyendo operaciones como fusiones, escisiones, aporte o atribución de activos, intercambio de acciones y traslados de sede.⁶
- Las sociedades de empresas, tanto de carácter estable como temporales, a los que la ley les atribuye personalidad jurídica autónoma (caso de las asociaciones y uniones de empresa española de la Ley de 1963 o la agrupación de interés económico de la Ordenanza francesa de 1967).
- Los regímenes de tributación consolidada, en su modalidad voluntaria, que normalmente conlleva que la sociedad matriz o dominante del grupo se erija en el único sujeto pasivo.⁷
- Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) y las medidas unilaterales internas para evitar la doble imposición. Debe indicarse que los primeros también comparten algunos elementos de la segunda tendencia, al tener entre sus objetivos el evitar la evasión tributaria internacional, lo que justifica la incorporación del artículo relativo a intercambio de información.

La segunda tendencia tiene una historia reciente que arranca en 1998 con la publicación en 1998 del reporte de la OCDE llamado "Competencia Fiscal Dañina: una cuestión global emergente", que puso en la mira tanto a países

⁶ Ver la exposición de UCKMAR, V., CORASANITI, G., y DE'CAPITANE DI VIMERCATE, P., "Principios y Reglas Generales", Primera parte..., cit., p.p. 114-115.

⁷ Señala ROZO-GUTIÉRREZ, C., "Tributación corporativa a la luz de las legislaciones de Estados Unidos, México, Perú y Holanda: Norma general antiabuso, normas específicas antiabuso, tributación consolidada de grupos empresariales y régimen de compañías holding", *Memorias 2013. 37 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, T. I*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, 2013, p. 241 que este tipo de régimen, con distintos matices, encuentra regulación en 17 países de la Unión Europea.

miembros de la OCDE como a no miembros, con el objetivo de desarrollar una mejor comprensión de cómo los paraísos fiscales y los regímenes fiscales preferenciales dañinos afectan la localización de actividades financieras y de otros servicios, erosionan las bases imponibles de otros países, distorsionan los patrones del comercio y de la inversión y socavan la equidad, la neutralidad y la amplia aceptación social de los sistemas tributarios. Fue así como caracterizó a los "paraísos fiscales" y otros "regímenes preferenciales dañinos" en torno a la ausencia de impuestos o impuestos puramente nominales; falta de intercambio de información efectiva; falta de transparencia en la operación de las disposiciones legislativas o administrativas, y ausencia de actividades sustanciales de los inversionistas atraídos hacia la jurisdicción. Asimismo, se inició un proceso de levantamiento y modificación de listas de paraísos fiscales. Con posterioridad al Informe de 1998, la OCDE dio un viraje a su enfoque original. Así, ya en el documento *Toward Global Tax Cooperation, Progressing in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practice* del año 2000, como expone G. MARINO⁸ la OCDE da un viraje de enfoque, dejando de lado su foco de atención en las características sustantivas de los ordenamientos jurídico-tributarios, para concentrarse en el respeto de los *standard* internacionales en materia de transparencia e intercambio de informaciones. En el mismo año 2000, para evitar la negociación uno por uno con las jurisdicciones, la OCDE desarrolló una vía rápida para salirse de la lista negra, en la forma de un *Collective Memorandum of Understanding*, al cual los países podían adherirse a través de una declaración pública y enfocado en la transparencia y el intercambio de información en materia penal tributaria (para 31 diciembre de 2003) y luego para toda la materia tributaria (para 31 diciembre 2005). Más aun, deja en esencia de lado el criterio del requisito que en la jurisdicción se realicen actividades sustanciales, para concentrarse en el intercambio de información.⁹ Y, dentro de este intercambio, el tema del secreto bancario y el

⁸ MARINO, G., "La Consideración de los Paraísos Fiscales y su Evolución", en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, (coord.. VICTOR UCKMAR), t.2, Editorial Temis, S.A., Bogotá, Colombia, 2003, p. 199

⁹ OECD, *Framework for a Collective Memorandum of Understanding on Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000. Cfr. sobre lo dicho en el texto KUDRLE, R.T., "The OECD's Harmful Tax

de la información sobre los socios y beneficiarios de sociedades, fideicomisos, fundaciones y figuras análogas pasa a ser central, no meramente complementario como en el caso del Reporte de 1998. Un hito importante en este proceso es la publicación del Modelo de Tratado de Intercambio de Información Tributaria (TIEA, por sus siglas en inglés de *Tax Information Exchange Agreements*) en abril de 2002.

Ahora, como apunta GARCÍA NOVOA¹⁰, tanto el fracaso de la política de la OCDE contra los paraísos fiscales –relativo, agregaría de mi parte– como las limitaciones del TIEA al basarse exclusivamente en el intercambio de información bajo requerimiento, ha llevado a dos grandes virajes en el escenario tributario internacional.

Por una parte, tanto a través de esfuerzos unilaterales (como FATCA en Estados Unidos) y, mejor aun, multilaterales, como la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, abierta a la adhesión de países no miembros de la OCDE, la tendencia se orienta claramente hacia el intercambio automático de información.

Por otra parte, la puesta en marcha del *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (en adelante, Plan BEPS)¹¹, impulsado por la OCDE. Su origen remoto, según apunta C. GARCÍA NOVOA¹², se encuentra en la presión social y mediática en torno al supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales (Starbucks, Google, Microsoft, Facebook, Amazon) por el uso de estrategias de planificación fiscal en que aprovechan las características de distintas legislaciones para lograr el objetivo de una baja carga tributaria. Este Plan, conformado por 15 Acciones respecto de las cuales ya se han emitido los Reportes finales, intenta dar

Competition Initiative and the Tax Havens: from Bombshell to Damp Squib”, *Global Economy Journal*, Vol. 8, Issue 1, The Berkeley Electronic Press, 2008, p. 9.

¹⁰ GARCÍA NOVOA, C., “La Influencia de las BEPS en el Poder Tributario Internacional”, Tema 1, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, México, 2015, p.p. 486, 489 ss.

¹¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013

¹² GARCÍA NOVOA, C., “La Influencia de las BEPS en el Poder Tributario Internacional”, Tema 1, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, cit, p. 486.

solución al problema. Para ello, se establece que *"las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta"*, y se insta a los Estados a que *"acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en los próximos años."*

Las Acciones versan sobre distintos aspectos claves en las relaciones al interno de los grupos multinacionales: economía digital (acción 1), instrumentos híbridos (acción 2), regímenes de transparencia fiscal internacional (acción 3), deducciones de intereses y otros gastos financieros (acción 4), neutralización de los efectos dañinos de los regímenes preferentes mediante una mayor transparencia y exigencia de sustancia (acción 5, que no es sino una puesta al día del Report *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* de 1998); evitar el uso abusivo de los CDI mediante cláusulas antiabusivas generales y específicas que hagan prevalecer la sustancia sobre la forma (acción 6); establecimientos permanentes (acción 7); precios de transferencia (acciones 8, 9 y 10); monitoreo de los resultados de BEPS (acción 11); reglas de revelación (acción 12); documentación de precios de transferencia y reporte país por país (acción 13, *Country by Country Reporting*); mecanismos de resolución de disputas más eficiente (acción 14); desarrollo de un instrumento multilateral para modificar los tratados bilaterales (acción 15).

Es importante llamar la atención en cuanto que las regulaciones de precios de transferencia se ubican en un punto intermedio entre la primera y segunda tendencia. Para empezar, ello deriva de que las Directrices de la OCDE sobre la materia no son más que un desarrollo del artículo 9 del Modelo OCDE de CDI¹³, por lo que el tema comparte el doble objetivo de los CDI, evitar la doble imposición, pero también combatir la evasión.

El enfoque de precios de transferencia ciertamente tiene su origen en el intento de evitar la erosión de bases imponibles como resultado de este tipo de transacciones. El argumento es simple: cuando negocian dos entidades que forman parte de un mismo grupo, el juego de intereses contrapuestos que es típico en las partes que negocian en el mercado suele o puede estar ausente,

¹³ Comentario al artículo 9 del Modelo OCDE, párrafo 1.

dada la presencia de la voluntad unitaria de aquel. De esta forma, la fijación de los precios puede estar en función del ahorro fiscal, desplazando utilidades hacia aquellos países o jurisdicciones con menores niveles de imposición. Como respuesta a este problema, el consenso internacional se ha orientado en torno a la idea de que debe exigirse que las transacciones entre partes relacionadas sean acordadas en términos similares a los que adoptarían partes independientes, esto es, bajo un principio de libre competencia o libre concurrencia (*arm's length*).

Pese a que podría interpretarse que una normativa de precios de transferencia tiene fines antielusivos, es de decir que el desarrollo internacional de este enfoque no se había caracterizado por establecer esta relación tan directa y radical con el objetivo de combatir el fraude fiscal. Las Directrices de la OCDE explican que este principio de libre competencia resulta necesario para uniformar el tratamiento tributario entre las empresas independientes y las relacionadas¹⁴, con lo que se hace énfasis más en una idea de neutralidad fiscal que en una de combate al fraude fiscal. Así, consideran las Directrices que mientras que aquellas –las empresas independientes–, al negociar entre sí, se ven condicionadas normalmente por las fuerzas del mercado en sus relaciones comerciales y financieras, las segundas pueden no verse condicionadas por estas fuerzas externas, aunque es frecuente que ellas mismas pretendan reproducir en sus operaciones la dinámica de tales fuerzas del mercado. De ahí que, se advierte, *"las administraciones tributarias no deben considerar automáticamente que las empresas asociadas pretendan manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del valor normal de mercado ante la ausencia de fuerzas de mercado o por razón de la adaptación de una estrategia empresarial concreta."* De la misma manera, *"el análisis de los precios de transferencia debe desvincularse claramente de la consideración de los problemas de fraude o elusión fiscal, aun cuando las determinaciones que se adopten en materia de precios de*

¹⁴ 1.8 Directrices OCDE 2010.

transferencia puedan utilizarse para dichos fines.¹⁵ En las Directrices 2010, la OCDE reafirma el mantenimiento del consenso internacional en torno al principio de plena competencia, pese a reconocer las dificultades prácticas que plantea su implantación en muchas situaciones.¹⁶

No obstante lo anterior, es de indicar que el Plan BEPS establece específicas acciones (4, 8,9,10 y 13) relacionado con precios de transferencia como parte de la lucha contra la llamada planificación fiscal agresiva. Es decir, bajo BEPS, el enfoque de precios de transferencia en el tratamiento de las transacciones al interno de un grupo económico se alinea claramente a la segunda tendencia que analizamos, lo que se evidencia al reconocer en el Reporte final sobre las acciones 8 a 10¹⁷ que los estándares actualmente existentes en materia de reglas de precios de transferencia pueden ser mal aplicados de manera que tengan como resultado una asignación de utilidades que no está alineada con la actividad económica que las produjo. De ahí que este Reporte se redacta como reformas a distintos capítulos y secciones de las Directrices de Precios de Transferencia del 2010.

El delicado balance entre el objetivo de fomentar la inversión trasnacional y el de evitar la evasión impositiva se manifiesta cuando el Reporte trata el tema de la opción de desconocer la transacción, una vez que se ha llegado a la convicción de que ésta carece de toda racionalidad económica. El Reporte explica que esta opción solo debe aplicarse tras haber hecho todo esfuerzo de fijar un precio de libre de competencia luego de haber delineado con precisión las características de la transacción en cuanto a la correspondencia de la conducta real con el contrato existente, su ajuste en caso de discrepancia, el análisis y, en su caso, corrección de la asignación de riesgos a la entidad que realiza labores de control y mitigación y tiene la capacidad económica para soportar su concreción. Así, sostiene que dado que el desconocimiento puede

¹⁵ 1.2. Directrices OCDE 2010.

¹⁶ 1.10 a 1.14 Directrices OCDE 2010.

¹⁷ OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p. 9.

ser litigioso y una fuente de doble imposición, su aplicación debe ser absolutamente excepcional.¹⁸

Estas iniciativas de la OCDE, marcan ciertamente una influencia que condiciona, para bien o para mal, las soberanías tributarias de todos los países.

Como última fase del proceso BEPS se tiene

“la incorporación de los resultados esperados a los ordenamientos internos de los distintos países, en la medida en que BEPS va a condicionar el poder legislativo de los Estados que se adhieran al Plan. En algunos casos, el resultado esperado se limita a elaborar un informe de identificación de problemas. En otros, se van a formular recomendaciones para el diseño de normas internas (singularmente en la elaboración de cláusulas generales anti-abuso o *General Anti-Abuse Rules- GAAR*). En tal caso, estas recomendaciones serán disposiciones que limiten o condicionen el poder legislativo, erosionando la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario. Y en otros casos, las medidas condicionarán la nueva versión del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.”¹⁹

Este condicionamiento se manifiesta también por el lado de las acciones de revisión sobre el cumplimiento de los estándares de transparencia en el intercambio de información, como son las revisiones de fase 1 y fase 2 (los denominados *Peer Review*) en el contexto del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, que emiten “recomendaciones” altamente persuasivas y que, de hecho, generan cambios en la legislación y prácticas administrativas internas de los países.

Costa Rica no es excepción respecto de estas tensiones y presiones a su soberanía, tanto por haber ya incorporado instrumentos jurídicos consecuentes con las tendencias apuntadas como por su proceso en marcha como aspirante a ingresar a la OCDE como miembro pleno. Es en este contexto que vamos a analizar en las secciones que siguen el estado actual del ordenamiento tributario costarricense en relación con las tendencias a las que nos hemos

¹⁸ OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p.p. 38-39.

¹⁹GARCÍA NOVOA, C., “La Influencia de las BEPS en el Poder Tributario Internacional”, Tema 1, *Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, cit., p.p. 487-488.

referido, así como las propuestas de reforma tributaria en proceso de discusión legislativa. Adicionalmente, en materia de responsabilidad tributaria al interno de los grupos de sociedades, introduciremos el análisis de las normas contenidas en la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT).

2. La normativa costarricense y del Modelo de Código Tributario CIAT de relevancia en el tratamiento tributario de las empresas internacionales

2.1. Formas jurídico-tributarias de los grupos multinacionales que se establecen en Costa Rica

2.1.1. Nota introductoria

En el *Peer Review* de fase 2 realizado en octubre de 2015, se afirma que Costa Rica atrae uno de los niveles más altos de inversión extranjera directa per cápita en América Latina.²⁰ Esto refleja, en general, el carácter de país importador de capital y, por tanto, ello condiciona el desarrollo de sus instituciones jurídicas tributarias. A ello habría que agregar la dilatada incapacidad del país para modernizar su impuesto sobre la renta, tras dos procesos abortados y uno actual con serias dificultades para prosperar.²¹ Afortunadamente, de forma reciente, se ha aprobado la Ley..., de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas, que introduce cambios relevantes y modernizantes del sistema tributario costarricense.

²⁰ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review Report. Phase 2. Implementations of the Standard in Practice. COSTA RICA*, OECD, octubre 2015, p. 30. Se dice que para el 2014 se recibieron US\$15.9 miles de millones en inversión extranjera directa.

²¹ Para una exposición sobre estos proyectos y sus vicisitudes, véase TORREALBA, A., "Segunda Parte. La Normativa Costarricense de Derecho Tributario Internacional", en UCKMAR, V., CORASANITI., CORASANITI, G., DE'CAPITANI DI VIMERCATE, P., TORREALBA, A, *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera edición costarricense*, Editorial Jurídica Continental, San José, 2014, p.p. 161-162.

Lo anterior no significa que no existen empresas costarricenses con expansión al exterior, ni que, como también el país, por su régimen territorial de tributación, luzca atractivo para la ubicación de sociedades *holding*. De hecho, la reforma citada, no introduce modificación en la característica de territorialidad del impuesto sobre la renta en Costa Rica.

La inversión extranjera directa implica el establecimiento sustancial de empresas que realizarán actividad económica en Costa Rica. Para esos efectos, un grupo multinacional que decide invertir y desarrollar en Costa Rica una actividad económica sustantiva puede hacerlo a través de la constitución de una subsidiaria, de una sucursal o de un establecimiento permanente, o puede incluso trasladar la sede de una sociedad extranjera a Costa Rica, en ejercicio de la libertad de contratación y de empresa previstos en los artículos 28 y 46 de la Constitución Política, respectivamente. El tratamiento tributario de estas tres opciones es esencialmente el mismo, pues tributan en el impuesto de utilidades, que, dentro del sistema cédular aun prevaeciente en el país, hace las veces de un impuesto sobre la renta de las sociedades y de personas físicas con actividad lucrativa. Por esta razón, no se presentan problemas de trato desigual como los suscitados en los sistemas en que el establecimiento permanente entra en la regulación del impuesto sobre los no residentes o por obligación real de contribuir.²²

2.1.2. Subsidiarias y traslado de residencia de una sociedad extranjera

²² Pensamos en la corrección a estos problemas de desigualdad, que lesionaban la libertad de establecimiento previsto en los artículos 43 y 48 del Tratado de la Comunidad Europea (CE), hoy Tratado de la Unión Europea, que tuvo que resolver la sentencia de la Corte de Justicia de la Unión Europea de 21 de septiembre de 1999 en el conocido caso Saint Gobain, disponiendo que tales artículos se oponen a que un establecimiento permanente situado en Alemania y explotado por una sociedad de capital con domicilio social en otro Estado miembro no se beneficien, en las mismas condiciones que las sociedades de capital con domicilio social en Alemania, de las ventajas fiscales de la exención del impuesto sobre sociedades para los dividendos recibidos de sociedades establecidas en países terceros, prevista en un convenio fiscal celebrado con un país tercero para evitar la doble imposición; la imputación del impuesto alemán sobre sociedades, del impuesto sobre sociedades pagado en un estado distinto de la República Federal de Alemania por los beneficios de una filiar establecida en aquél, prevista en la legislación nacional y la exención del impuesto sobre el patrimonio para las participaciones en sociedades establecidas en países terceros en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio, prevista también en la legislación nacional.

Se consideran domiciliadas en Costa Rica las personas jurídicas en tanto su constitución y registro hayan sido hechos de acuerdo con los requisitos legales costarricenses. Esto implica que una subsidiaria o filial propiedad de una sociedad domiciliada en el extranjero se considera domiciliada en Costa Rica bajo este criterio, sin que haga diferencia alguna la nacionalidad de los socios, siendo entonces un fenómeno de adquisición de residencia fiscal expresa.²³ La distribución de dividendos por parte de la subsidiaria al extranjero está gravada en el impuesto a las remesas al exterior, que es básicamente un impuesto sobre la renta de los no residentes ("no domiciliados" en la nomenclatura de la Ley del Impuesto sobre la Renta), a una alícuota del 15%.

También se permite el traslado de residencia de sociedades extranjeras a Costa Rica y la incorporación de bienes desde el extranjero. De conformidad con los artículos 5 y 227 del Código de Comercio, las sociedades extranjeras y las sucursales y agencias de éstas, que ejerzan actos de comercio en el país, y sólo cuando actúen como distribuidores de los productos fabricados por su compañía en Costa Rica, que estén autorizados con arreglo a las leyes del país en que fueron creadas para transferir sus sedes sociales a otros países, podrán transferirlas al territorio de Costa Rica. Para ello, deberá presentarse un conjunto de requisitos indicados en el mencionado artículo 227 al Registro Mercantil. Así, por ejemplo, se debe declarar el capital de la compañía en su país de origen, pero ello no tiene más objeto que el de hacer de conocer en el país su solvencia económica, y no implica la obligación de pagar derechos de Registro en función del monto suma del capital global.

En esencia, el cambio de domicilio fiscal implica la sujeción al impuesto sobre las utilidades.

Por otra parte, la ganancia de capital por la incorporación de bienes que estuvieron afectos a una actividad económica en el extranjero y que ahora se utilizarían por la sociedad redomiciliada a Costa Rica no sería gravable por dos razones: por una parte, porque no existe enajenación de los bienes, al ser la misma persona jurídica la que los estaría incorporando; además, no habría

²³ Cfr. TAVEIRA TORRES, H., "Relatoría General", Tema II, "Tributación de Intangibles", *Fiscalidad y Globalización*, SERRANO ANTÓN, F, SIMÓN ACOSTA, E., y TAVEIRA TORRES, H. (Directores), Thompson Reuters Aranzadi, 1ª. Ed. Navarra, España, 2012, p. 1164.

fuente costarricense, al provenir la ganancia de bienes que estuvieron afectos a una actividad en el extranjero. Como veremos más adelante, existe polémica en cuanto a dentro de qué límites las ganancias de capital de fuente costarricense obtenidas por un no domiciliado son gravables; sin embargo, este tema no se plantea siquiera en la situación que analizamos por las razones expuestas.

Ahora, al ser los activos tangibles depreciables desplazados al territorio nacional, se activarían los impuestos de importación, incluyendo el impuesto general sobre las ventas a nivel de aduanas. Si bien es cierto existe una imposibilidad de revaluar los bienes para efectos de sus cuotas de depreciación²⁴, consideramos que el hecho de que estos hubieran estado sujetos previamente a un régimen jurídico tributario extranjero, el valor base para la depreciación en el contexto de la sociedad redomiciliada debería ser el valor aduanero y no el valor en libros en la empresa redomiciliada.

2.1.3. Establecimiento permanente

Visto que Costa Rica tiene vigentes tres Convenios para Evitar la Doble Imposición –con España, México y Alemania– el concepto de establecimiento permanente cumple una doble función, según que se utilice en el ámbito convencional o en el ámbito interno. En el primer caso, delimita la competencia del Estado de la fuente respecto de los beneficios empresariales, que en principio y si no fuera por este concepto, tributarían exclusivamente en el Estado de la residencia. Así, en presencia de un EP, los beneficios empresariales pueden someterse a imposición en el Estado donde este esté establecido. Para tomar el ejemplo del CDI con España, si bien este CDI no indica a cuál impuesto interno se deben someter los beneficios empresariales del establecimiento, es importante tomar en consideración lo dispuesto por el apartado 3 del artículo 7 en el sentido de que para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines,

²⁴ La nueva Ley 9635 permite la posibilidad de revaluación del costo de adquisición únicamente con base en índices de precios.

tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte. Esta norma se relaciona con lo dispuesto por el artículo 24, apartado 2 del CDI vigente con España (artículo 24, apartado 3 del Modelo OCDE), que se establece como una regla de no discriminación el que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tengo en el otro Estado no sean sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades.²⁵

Estas normas imponen que el impuesto interno costarricense aplicable deba ser el de utilidades, que permite el gravamen sobre el beneficio empresarial entendido como renta neta, y no el impuesto de remesas, que establece un gravamen sobre el ingreso bruto (del 30% en buena parte de las actividades empresariales). Podríamos extraer de aquí la consecuencia de que, aun cuando exista una discrepancia entre el concepto de EP convencional y el interno (por ejemplo, que por las reglas internas no se considere la existencia de un EP y sí por las del CDI), la presencia del primero impone la aplicación del impuesto de utilidades, pese a dicha discrepancia.

En el ámbito interno costarricense, el concepto hace que una empresa extranjera se considere domiciliada para efectos tributarios por la renta producida en Costa Rica, lo que implica que estará sujeta al impuesto sobre las utilidades y no al impuesto sobre las remesas al exterior.

El artículo 2, b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de su reforma por la Ley 9635, que entrará en vigencia en junio 2019, incluye entre los contribuyentes en el impuesto sobre las utilidades a:

“ 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

²⁵ Como dice dicen los CMC al artículo 24, parágrafo 21, el “objetivo de esta disposición es suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades empresariales y profesionales, especialmente los impuestos sobre las utilidades de las empresas.

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 mercancías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica.”

Se trata, sin duda, de un concepto cuya terminología se aparta claramente de la del concepto convencional, lo que obliga a hacer una cierta labor de homologación de términos para encontrar paralelismos o diferencias.²⁶ La jurisprudencia administrativa ha considerado que los Comentarios al Modelo OCDE son fuente doctrinal válida para la interpretación del concepto interno. Podemos observar que esta definición se asemeja o difiere del concepto convencional en los siguientes aspectos:

a) Si bien a primera vista parece que se utilizan los términos “sucursales”, “agencias” y “establecimientos permanentes” como si fueran conceptos diferentes, en realidad el uso de la palabra “otros” precediendo a la de “establecimientos permanentes” sugiere que también las sucursales y las agencias son considerados establecimientos permanentes, tal como sucede en el concepto convencional. Debe precisarse, no obstante, que en este último ni en el Comentario OCDE se alude a una característica que sí tiene la sucursal en el medio costarricense: ésta constituye una forma de establecimiento permanente que conlleva un nivel de formalización mayor que el de establecimiento que podríamos denominar “sustancial” (esto es, aquel que se recoge luego de que dice la norma “se entiende por establecimiento permanente de persona no domiciliadas en el país...”). En efecto, la “sucursal” es una figura regulada en el artículo 226 del Código de Comercio, según el cual su apertura es opcional pero una vez que se decida abrirla deberá nombrarse y

²⁶ En una reciente Tesis para Optar por el Grado de Licenciado en Derecho, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, se explica cómo esta terminología viene arrastrada desde las Leyes del Impuesto sobre la Renta de 1916 y de 1946, criticándose precisamente la prescindencia total de la ya existente terminología internacional en 1988, año de aprobación de la Ley vigente. Cfr. RODRIGUEZ VÁSQUEZ, G., *La Evolución y Determinación Actual del Concepto de Establecimiento Permanente en el Derecho Tributario ante el Auge del Comercio Electrónico en Costa Rica*, Tesis para Optar por el Grado Académico de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 2013, p.p. 123 ss.

mantenerse un apoderado generalísimo en Costa Rica, el cual deberá constituirse en escritura pública, con indicación del objeto de la sucursal, su capital, sus personeros y otra serie de requisitos formales, debiendo incluso inscribirse en el Registro Mercantil. Pese a que en la mayoría de los casos los rasgos materiales de una sucursal coincidirán con los del establecimiento sustancial, no consideramos aplicable a este concepto interno lo indicado por el Comentario OCDE²⁷ en cuanto a que la expresión "sucursal" se considerará como establecimiento permanente siempre que cumplan las condiciones establecidas en el apartado 1 del artículo 5 del Modelo. Así, debe considerarse contribuyente en el impuesto de utilidades una sucursal como tal, independientemente de que cumpla con los requisitos sustanciales (por ejemplo, aunque no desarrolle una actividad empresarial sino que obtenga puras rentas pasivas, como las de alquiler de un inmueble). En fin, la diferencia entre la sucursal y las agencias y otros establecimientos permanentes es que aquella constituye un concepto jurídico propio del Derecho Mercantil, por lo que debe entenderse que hay "sucursal" cuando su constitución y registro se ha hecho de acuerdo con los requisitos legales mercantiles costarricenses, no como una entidad jurídica independiente, sino como una **sucursal**. Por otra parte, se asemejan en que tanto la sucursal como la modalidad sustancial de establecimiento permanente participan de la personalidad jurídica del ente de que son parte, pero no todo el ente se entiende domiciliado ni contribuyente del impuesto de utilidades.²⁸

b) En la misma línea del concepto convencional, la expresión "agentes u otros establecimientos permanentes" permite desprender las dos modalidades: la que se basa en un concepto subjetivo o personal y la que se basa en un concepto objetivo.

c) En cuanto al concepto "subjetivo", si bien la expresión "agentes" resulta escueta, se puede entender, como de hecho lo ha venido haciendo la jurisprudencia administrativa, en el mismo sentido del concepto convencional

²⁷ Ver "Comentarios al Artículo 5", *Apartado 2*, 12.

²⁸ Sobre estas figuras, ver el oficio DGT- 73-2002 (establecimiento permanente) y los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo: 463-2002, 245-99 y 104-99 (sucursal).

expuesto en la primera parte de esta obra (agentes dependientes e independientes que actúan fuera del ámbito de su actividad normal u ordinaria). Si bien una sociedad vinculada no necesariamente se convierte en agente dependiente de su matriz, como hemos visto, condiciones de la sociedad local como ser comisionista dependiente, en que los riesgos los asume la casa matriz, en que aquel está sujeto a las instrucciones de ésta.²⁹ Interesante cómo en la revisión en curso de los Comentarios al artículo 5 se incluye como un caso de EP para el no residente que contrata la realización de trabajo personal en el hogar o la presencia de personal de un sujeto no residente en el país de la fuente.³⁰

d) En cuanto al concepto "objetivo", resulta claro que la definición del artículo 2 b) LISR no contiene el concepto convencional general de "lugar fijo o sede fija de negocios por medio de la cual la empresa ejerce total o parcialmente su

²⁹ Interesante la referencia al llamado "Caso Roche" en España, resuelto por el Tribunal Supremo Español, Sala de lo Contencioso, mediante sentencia 1626/2008 del 12 de enero de 2012, en que se consideró que Roche Vitaminas S.A. (España) mediante contrato se comprometió a representar, proteger y fomentar los intereses de Roche Vitamins Europe LTD (luego llamada DSM Nutritional Products LTD), residente en Suiza (Roche Suiza). Así, por aplicación del concepto convencional del CDI Suiza-España, se determinó que aun cuando en los contratos se estipulaba la falta de poder que tendría Roche España para actuar en nombre de Roche Suiza, se estaba ante un agente dependiente. "En definitiva -dijo el Tribunal Supremo-, la cláusula del agente dependiente obra no sólo cuando el apoderado tiene autoridad para contratar en nombre de mandante extranjero, sino también cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional." De ahí que de un análisis basado en que los riesgos de la operación los asumía Roche Suiza, que ésta imponía el precio y giraba instrucciones se determinó que ésta actuaba a través de un establecimiento permanente en España (lo que va a tono con lo indicado por el punto 38 del Comentario al artículo 5 del MCOCDE: "La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa." Puede verse un extenso comentario de este caso en CALDERÓN CARRERO, J.M., "Beneficios Empresariales (y de Navegación)", Cap. III.2, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, España, Valencia, 2012, p.p. 176 ss.

³⁰ Ver *OECD Model Tax Convention: Revised Proposals concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)*, OECD, 19 de octubre de 2012 al 31 de enero de 2013, parágrafos 22-27, p.p. 9-11. Cfr. PASARELLA, L.M., "Las rentas derivadas del trabajo autónomo y dependiente. Pensiones. Honorarios de directores", *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, T. II, ASOREY, R.O., GARCÍA, F.D., Directores; BILARDI, C.J., Coordinador, Ediciones La Ley, Buenos Aires, p. 535 nota 29.

actividad". Como se ha observado, "el legislador salta el preámbulo antes indicado y entra de una vez a los casos específicos".³¹ Así, incorpora una "lista positiva" de carácter enunciativo consistente en el señalamiento de distintos lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes. No obstante, podría derivarse de la expresión de cierre "u otro local fijo de negocios" el equivalente, como de hecho lo ha admitido la jurisprudencia administrativa. De ahí que deben aplicar los comentarios convencionales de que el lugar de negocios debe estar vinculado geográficamente con el país de la fuente; de que debe tratarse de un lugar fijo que se encuentra en un lugar preciso, cierto y ubicable con cierto grado de permanencia, no meramente temporal³²; que se requiere demostrar la existencia de la vinculación al suelo costarricense por medio de la presencia física del contribuyente (principio subjetivo) y el uso del lugar fijo de negocios, bastando el simple uso y no el derecho con base en el cual éste se produce (prueba del uso).

e) Si bien la redacción no es un dechado de claridad, puede extraerse de la definición la conexión que debe tener toda la lista positiva de ejemplos de establecimiento permanente a la realización de una actividad empresarial, tal como deriva del concepto convencional. Así, un edificio o bien raíz, como finalmente, después de una polémica a la que nos referiremos en el próximo apartado, solo constituirá establecimiento permanente si constituye un activo afecto a la actividad empresarial. Esta interpretación deriva de la expresión "u otro local fijo de **negocios**" y, de la expresión de cierre "y cualquier **otra empresa** propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades

³¹ RODRÍGUEZ VÁSQUEZ, G., Ob. cit., p. 134.

³² Los CMC 6 a 6.3 del Modelo OCDE desarrollan este concepto de permanencia. Así, se dice que un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que sólo se pueda llevar a cabo durante un período limitado. Agregan que la experiencia ha demostrado como normal una permanencia de al menos seis meses, con algunas excepciones: actividades recurrentes, en que deben tenerse en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza (pudiendo prolongarse las actividades durante varios años); actividades encuadradas en un negocio que se lleva a cabo exclusivamente en el país en cuestión, aunque sea de corta duración. Se advierte que las interrupciones temporales no implican que deje de existir el establecimiento permanente.

lucrativas en Costa Rica.” Ciertamente esta expresión es equívoca si pretendiese dársele un sentido a la palabra “empresa” equivalente a “entidad jurídica”, pues ello llevaría a considerar como “establecimiento permanente” a una subsidiaria poseída 100% por una entidad o persona no domiciliada, lo cual ha traído alguna confusión en la jurisprudencia administrativa³³, como veremos. En cambio, si entendemos “empresa” en su sentido objetivo de *azienda* o conjunto de elementos afectos a una actividad empresarial, vemos que la expresión hace sentido: cuando se habla de “empresa” se alude a este aspecto objetivo; cuando se habla de “actividades lucrativas” se alude al aspecto funcional de empresa, esto es, como “actividad”. De ahí que estaríamos ante una frase de cierre que nos dice que la existencia de un conjunto de elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial genera un establecimiento permanente.

f) Si bien la conclusión anterior nos lleva a ligar el concepto interno al requisito de la actividad empresarial del concepto convencional, también es cierto que nos pone frente a la posibilidad de una ampliación notable de la tendencia convencional, especialmente en materia de comercio electrónico. En efecto, un elemento patrimonial afecto a una actividad empresarial puede bien podría ser una página web, que es un activo intangible. Esto podría permitir una interpretación como a la que ha llegado el Tribunal Económico Administrativo Central de España en su sentencia 00/2017/2007 de 15 de marzo de 2012 en el llamado “Caso Dell”:

“...El comercio electrónico se desarrolla a través de las páginas “web” que consisten básicamente en software y datos electrónicos, a través de los cuales el operador comercial (“e-tailer”) da a conocer sus productos, ya sean servicios o bienes, materiales o digitalizados (que se pueden descargar directamente de la red), tales como libros, programas de ordenador, juegos, música, películas, fotografías, etc. Es decir, la

³³ Confusión al a que abona la definición de “empresa” del artículo 1b) del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta: *Empresa: es toda unidad económica que tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, dedicados a la realización de actividades o negocios de carácter lucrativo.* Esta definición lleva a RODRIGUEZ VÁSQUEZ, Ob. cit. , p. 163 a descartar que esta parte del artículo abra la posibilidad de considerar como establecimiento permanente a un servidor ni, mucho menos, como sugerimos, a una página web.

entrega al cliente puede hacerse desde el propio ordenador, "on line", o bien mediante la remisión física al domicilio del cliente "off line", de modo que cabe la comercialización de productos tradicionales como en formato digitalizado, así como la prestación de servicios a través de la red. La página "web" se hospeda en un servidor (equipo informático) que podrá ser propiedad del operador, o disponer éste de aquél a través de cualquier título jurídico. De lo expuesto se deduce que si bien un "sitio web" carece de manifestación física a la cual pueda atribuirse presencia alguna, ello no implica que no exista un lugar fijo de negocios o, una organización empresarial situada en determinado lugar, pues, a través del mismo pueden realizarse operaciones comerciales." ³⁴

Esta postura puede ser exagerada tratándose de páginas web estandarizadas que operan para cualquier país sin actualizaciones y adaptaciones a las singularidades de un mercado local, pues ello llevaría al absurdo de que la empresa tendría establecimientos permanentes en todas las jurisdicciones desde las que se tenga acceso. Por eso es importante destacar que una particularidad del Caso Dell expuesto era, precisamente, la existencia de analistas de negocios en apoyo de mantenimiento de la página principal, con traducciones y revisión de contenido, así como de un administrador de la tienda web local de la compañía en España que *"se ocupa de actualizaciones, y, por tanto, de la supervisión y acomodación a las singularidades del mercado local español. En consecuencia con lo expuesto, la entidad reclamante cuenta en España con personal dedicado a la página web para el mercado español, y ello determina la existencia de establecimiento permanente, no siendo necesaria la presencia en España de un servidor operado directamente por la empresa."*

³⁴ Es de anotar que en este caso el TEAC encontró que, además, existía personal en España que creaba, diseñaba y mantenía las páginas web, lo que implicaba la afectación de recursos humanos a la actividad, además del recurso intangible electrónico. No obstante, el TEAC advierte que esto es una razón adicional, pues "no es precisa la intervención humana para que se cause establecimiento permanente". Pero, pareciera, tampoco es requisito que el recurso humano esté de alguna forma concentrado en un lugar físico para conformar un establecimiento permanente, según el hilo de razonamiento de esta sentencia.

g) El concepto interno carece de una lista negativa, como la que tiene el convencional, esto es, de lo que no constituye establecimiento permanente. Más aun, encontramos una contradicción con las excepciones a) y d) del apartado 4 del artículo 5 del Modelo OCDE citado, en la parte incluye como supuesto de establecimiento permanente el uso temporal de facilidades de almacenamiento. Así, el legislador costarricense incluyó de forma expresa como elementos de la definición de establecimiento permanente las hipótesis excepcionadas por el Modelo OCDE, acercándose en esto al Modelo ONU³⁵. Esto demuestra la improcedencia de utilizar tales conceptos de manera literal y mecánica. Más aun, al utilizar nuestro legislador la palabra "incluido", hace evidente que no pretende ofrecer una lista exhaustiva, sino tan solo ejemplificar sobre la amplitud del concepto utilizado. Así, una mínima interpretación gramatical nos lleva a entender que el concepto de establecimiento permanente en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta no tiene por qué incluir sin más las excepciones del apartado 4 del artículo 5 del Modelo OCDE. Podríamos incluso afirmar que se trata en este sentido de un concepto más amplio que el del Modelo OCDE.

En cuanto a la aspiración de la Acción 7 de BEP³⁶ en materia de establecimientos permanentes, orientada a evitar la utilización de esquemas de comisionistas en lugar de distribuidores para evitar el gravamen total de la ganancia generada en el país, puede decirse que la separación de la redacción actual con la del Modelo OCDE presenta cierta flexibilidad para evitar interpretativamente lo que pretende dicha Acción 7 con una modificación de la redacción del artículo 5 de dicho Modelo. En efecto, recordemos que, para efectos de BEPS, *"el tema nace de la expresión de la Convención al art. 5, par. 5, según el cual para que exista un establecimiento personal, es necesario que el agente desempeñen actividades no solo on behalf, es decir, por cuenta de la empresa exstranjera, sino que además concluya contratos in the name, es*

³⁵ Señalan UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE' CAPITANE DI VIMERCATE, P., ASOREY, R.O y BILLIARDI, C., *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Argentina*, La Ley, Buenos Aires, p. 260, cómo el concepto de establecimiento permanente del Modelo ONU *"resulta más amplio al incluir las actividades de almacenamiento.."*

³⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p. 19.

*decir, a su nombre.*³⁷ Esta redacción es la que ha permitido que se establezcan contratos de comisión, en que el comisionista actúa a nombre propio, aunque por cuenta del agente. Entonces, aun cuando el supuesto comisionista esté ligado estrechamente a la empresa no residente, la letra del artículo permite eludir la existencia de un establecimiento permanente para dicha empresa. Con ello, se reduce la tributación de la fuente a la comisión y no a todas ventas de distribuidor que le imputaría al eventual EP.

Al no existir en la redacción interna previa a la reciente reforma por Ley No. 9634 de establecimiento permanente esa literalidad, sino que se refiere únicamente al término "agencia", se podría resolver el problema planteado por BEPS mediante la aplicación de la cláusula antiabusiva general prevista en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Paradójicamente, la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta introducida por Ley No. 9635, ha propuesto un cambio de redacción al concepto interno de establecimiento permanente, alineándose con la redacción del Modelo OCDE a reformar mediante la Acción 7 BEPS:

Quienes actúen en Costa Rica por cuenta de una empresa no domiciliada, salvo si esta persona fuera un agente independiente, se considera que esa empresa tiene un establecimiento permanente en Costa Rica si la persona : a) Ostenta poderes; b) No ostenta poderes pero mantiene un depósito de bienes o mercancías desde el cual realiza habitualmente entregas de bienes o mercancías "en nombre" de la empresa.

La redacción pudo estar más en la línea de la propuesta del Reporte Final de la Acción 7³⁸, según la cual (reforma al párrafo 5 del artículo 5) el agente debe actuar por cuenta de la empresa y, al hacerlo, habitualmente concluye contratos

³⁷ CORRADO OLIVA, C., "BEPS y Establecimiento Permanente. Algunas Consideraciones Acerca del Método de Intervención y sobre la Eficiencia de las Propuestas de Modificación en Función de los Objetivos",

³⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7-2015 Final Report*.

o habitualmente juega el rol principal orientado a la conclusión rutinaria de contratos sin modificación material por la empresa y estos contratos son sea a nombre de la empresa o para la transferencia de la titularidad o para garantizar el derecho de uso de propiedad de la empresa, o para la provisión de servicios por la empresa.

La propuesta de reforma BEPS al párrafo 6 del artículo agrega que la exclusión del agente independiente de esta regla no opera cuando la persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las cuales está estrechamente vinculado. Al respecto, se entendería que existe estrecha vinculación a una empresa si, con base en los hechos y circunstancias relevantes, una empresa tiene control de la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, tal estrecha vinculación existirá si la persona o la empresa posee directa o indirectamente más del 50 por ciento de participación en la otra (o, en el caso de una compañía, más del 50 por ciento del voto agregado y el valor de las acciones de la compañía o de participación en el capital de la compañía) o si otra persona posee directa o indirectamente más del 50 por ciento de participación (o, en el caso de una compañía, más del 50 por ciento del voto agrgado y valor de las acciones de la compañía o de participación en el capital de la compañía) en la persona y en la empresa.

La reforma aprobada por Ley 9635 se orienta en esa línea, al restringir la consideración de agente independiente –no constitutivo de establecimiento permanente- en aquellos casos en que las actividades de tales agentes se realicen exclusivamente, o casi exclusivamnetne, por cuenta de la empresa, y las condiciones aceptadas o ipuestas entre esa empresa y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes.

El otro problema que se ha planteado la Acción 7 de BEPS es que no todas las actividades que excluyen o eximen de la presencia de un EP en el artículo 5 están calificadas en el sentido de que deben ser auxiliares o preparatorias. En efecto, como explica CORRADO OLIVA³⁹,

“la formulación del Modelo OCDE especifica para alguna de las actividades

³⁹ CORRADO OLIVA, C., “BEPS y Establecimiento Permanente...”, cit., p. 590.

la lista que estas deben ser preparatorias o auxiliares, mientras que para otras no procede de igual manera. De esta manera, la lista comprende también actividades que, según la modalidad como son ejecutadas, pueden ser más que significativas de una mera actividad auxiliar o preparatoria y, en tal sentido, puede asumir las características sustanciales del establecimiento permanente; pero como estas aparecen en la lista de las excluidas y para estas actividades no se prevé textualmente que deben ser preparatorias o auxiliares, la cuestión es que termina garantizando –aún indebidamente– la no configuración de un establecimiento permanente y, por ende, la no imposición en el Estado de la fuente."

La propuesta de la Acción 7 es, entonces, agregar un párrafo final en que se aclare que la condición de preparatoria o auxiliar es esencial para las excusiones del párrafo 4 del artículo 5. Este problema se presentaría en los CDIs vigentes. En relación con el concepto interno, como hemos visto, la redacción previa a la reforma por Ley 9635 no establece excepciones que excluyan el estatus de establecimiento permanente relacionadas con el carácter auxiliar o preparatorio de la actividad; por el contrario, considera como un supuesto de establecimiento permanente el uso de facilidades de almacenamiento. En la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se omite toda referencia a las exenciones o excepciones basadas en el carácter auxiliar o preparatorio. De este modo, la norma propuesta no se adecúa a la redacción del Modelo OCDE, aun con la reforma de la Acción 7. Esto evidencia un desbalance entre la búsqueda de equilibrio entre el objetivo de promover y facilitar el desarrollo de las empresas multinacionales y su atracción como inversión extranjera y el objetivo de limitación de las prácticas elusivas no aceptables, pues se introduce un concepto de EP que excede las legítimas pretensiones de un Estado de fuente, al abarcar también cualquier actividad auxiliar o preparatoria.

La otra cuestión que ha sido objeto de preocupación en BEPS tiene que ver con la exención prevista por el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo, según el cual una obra o un proyecto de construcción constituye un establecimiento

permanente solo si dura más de 12 meses. Como apunta CORRADO OLIVA⁴⁰, la *"cláusula puede ser fácilmente eludida subdividiendo los contratos vinculados al proyecto o a la construcción, por ejemplo, en dos obras de 6 meses de duración cada una, de manera que no superen individualmente la duración de los 12 meses que configura el establecimiento permanente. Este es el denominado *splitting up* (separación) de los contratos."* Esta norma no se encontraba recogida en el concepto interno de EP en Costa Rica bajo la normativa previa a la Ley 9634 y, por tanto, podría superarse interpretativamente. No así sucede con los CDIs hasta ahora vigentes en que sí se requeriría la reforma planteada por la Acción 7. En todo caso, la Ley 9635 sí introduce una disposición orientada a tratar este problema.⁴¹

La implicación inmediata de la existencia de un establecimiento permanente es su sujeción al impuesto sobre las utilidades, que, bajo el régimen anterior a la Ley 9635, grava la renta neta a una tarifa general del 30%, aunque puede ser de 20% o 10% según el nivel de ingresos brutos. Bajo la reforma introducida por Ley 9635, se establece una tarifa progresiva por escalones (aplicable sobre

⁴⁰ CORRADO OLIVA, C., "BEPS y Establecimiento Permanente...", cit., p. 590.

⁴¹ 2) La expresión "establecimiento permanente" comprende asimismo: i. Las obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado. ii. La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado. Con el único propósito de determinar si se ha superado el plazo de 183 días que se indica anteriormente se considerará lo siguiente:

a) Cuando una empresa no domiciliada presta servicios o realiza actividades en Costa Rica en un lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación, y esos servicios o actividades se llevan a cabo durante períodos de tiempo que no superan el plazo de 183 días, y
b) Una o varias empresas asociadas con la primera empresa llevan a cabo servicios al mismo cliente o actividades en el mismo lugar donde se prestan servicios o se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo), durante períodos de tiempo adicionales, Esos períodos adicionales se sumarán al período en el cual la primera empresa prestó servicios o llevó a cabo actividades en ese lugar donde se realizan obras o proyectos de construcción o de instalación."

la renta neta) a aquellas personas jurídicas cuya renta bruta no supere la suma de 106.000.000 de colones durante el período fiscal (suma indexable según índice de precios): tarifas de 5%, 10%, 15% y 20%.

Ahora, el ordenamiento costarricense también sujeta a gravamen la distribución de "renta disponible", que, bajo la normativa anterior a la reforma por Ley 9635, viene definida por el artículo 16 LISR como el remanente de que se pueda disponer y que resulte de deducir de la renta imponible el impuesto de utilidades. Bajo la reforma por Ley 9635 este concepto se mantiene (artículo 27 ter LISR). Es decir, se trata de un gravamen al dividendo o renta después de impuestos, que, bajo la normativa pre-forma tiene un tipo impositivo general del 15%, y del 5% para socios de sociedades de personas, asociados de asociaciones cooperativas y solidaristas o beneficiarios de ciertos entes colectivos sin personalidad jurídica como los fideicomisos. Bajo la reforma, la regulación del tipo impositivo presenta estas exenciones parciales:

- Rendimientos de títulos valores en moneda nacional emitidos por el Sistema Financiero Nacional para la Vivienda y Creación del Banco Hipotecario de la Vivienda...7%
- Rendimientos de ahorros en cooperativas de ahorro y crédito, así como de asociaciones solidaristas...límite anual exento, 8%; sobre el exceso, 8%.
- Excedentes o utilidades pagados por cooperativa...10%.
- Excedentes pagados por asociaciones solidarista:
 - 5% hasta por el equivalente a un salario base.
 - 7%, entre un salario base y dos salarios base.
 - 10% sobre el exceso de dos salarios base.

En general, este régimen conlleva, de una u otra forma, una situación de doble imposición económica. Este impuesto es ciertamente aplicable a los socios o partícipes domiciliados en Costa Rica de distintos entes asociativos; asimismo, es aplicable a los homólogos no domiciliados, por la remisión que hace el artículo 59 LISR, inserto en la normativa del impuesto sobre las remesas al exterior, a las

normas del impuesto sobre la renta disponible.⁴² Surge, entonces, la pregunta de si este régimen de doble imposición interna aplica para los establecimientos permanentes.

Al respecto el artículo 19 c) LISR, en su versión pre-reforma, contiene una norma expresa que establece que

"tratándose de sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes de personas no domiciliadas en el país que actúen en él, el ciento por ciento (100%) de la renta disponible que se acredite o remese a la casa matriz estará sujeto al pago de un impuesto del quince por ciento sobre el indicado crédito o remesa".

La reforma por Ley 9635 mantiene en esencia este concepto, al gravar la distribución de renta disponible en el nuevo impuesto sobre las rentas sobre las rentas y ganancias de capital (artículo 27 ter).

Aclarado lo anterior, queda otra cuestión por precisar y es si el impuesto sobre la renta disponible se genera en forma inmediata una vez que se ha liquidado la utilidad del período y pagado el impuesto sobre las utilidades.

En el caso de una subsidiaria -esto es, una compañía con personalidad jurídica propia que es propiedad en alto porcentaje de su capital social por una compañía no domiciliada en Costa Rica-, es claro que mientras no exista un acuerdo de distribución de dividendos -explícito o implícito- no se genera ni el impuesto sobre la renta disponible ni el impuesto sobre las remesas al exterior. En el caso de una sucursal o establecimiento permanente, la no existencia de una personalidad jurídica diferenciada entre la matriz y el EP o sucursal plantea el problema de si debe considerarse que la distribución de la utilidad se ha dado en forma implícita a favor de la matriz, una vez liquidado el impuesto sobre la renta.

Sobre el punto a dilucidar, existía un criterio de la entonces Dirección General de Tributación Directa, externado en oficios tales como el de 12 de diciembre de 1988 y la resolución R-51/82, en que se había entendido que, en efecto, el impuesto sobre la renta disponible se generaba en forma inmediata al cerrarse el ejercicio económico correspondiente. Así, en el oficio

⁴² Como veremos más adelante, ha existido injustificada polémica sobre este punto.

primeramente citado se estableció que "cuando el crédito es realizado a una cuenta por pagar a la casa matriz, en el momento en que la sucursal liquida sus operaciones anuales". En la resolución indicada, se dijo que, al no tener las sucursales o establecimientos permanentes capital contable propio, ni poder capitalizar sus utilidades, "las utilidades generadas en sus actividades deben incorporarse a la casa matriz, una vez cerrado el ejercicio económico correspondiente."

Este criterio, sin embargo, fue variado en el oficio 1145 de 21 de agosto de 1.990 de la Dirección General de la Tributación Directa, en que se dijo claramente que:

"...esta Dirección General considera bajo los términos del inciso c) del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el inciso c) del artículo 18 de su Reglamento, que la retención del 15% sólo es procedente cuando la renta disponible se acredite o se remese, de suerte que si se decidiera capitalizar las utilidades de la sucursal, tal retención no debe efectuarse, pues ciertamente la ley no da lugar para interpretar que el hecho generador se da al liquidarse las operaciones anuales de la sucursal...."}"

De esta manera, se equipara el tratamiento del EP a las personas jurídicas residentes.

2.2. Tratamiento tributario de los dividendos obtenidos por no residentes

También se ha planteado el tema de si existe alguna diferencia en el tratamiento tributario de los dividendos obtenidos por residentes versus los obtenidos por no residentes. La polémica, a mi juicio, es injustificada, pues en el caso de los dividendos y participaciones sociales hay una remisión a la regulación del impuesto sobre la renta disponible, que grava los dividendos obtenidos por residentes. Así, el artículo 59 expresamente nos dice que se gravan las utilidades, dividendos o participaciones sociales **a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley**. Al ir al artículo 18, nos encontramos con un gravamen de la "renta disponible", expresa y precisamente definida en el artículo

16 de la ley como el remanente que queda luego de pagar el impuesto sobre la renta, el cual se ha calculado previamente sobre la renta neta.⁴³

Tradicionalmente, para la propia Administración Tributaria no había existido duda de que el concepto de renta disponible también aplica para el impuesto a las remesas al exterior.⁴⁴

No obstante, en diversos casos en que se ha pretendido aplicar el impuesto de remesas al exterior a transacciones asimilables a una distribución de dividendos, se ha sostenido la tesis-a nuestro juicio carente de fundamento normativo- de que el concepto de renta disponible no es aplicable a este impuesto o, cuando menos a este tipo de transacciones asimilables a una distribución de dividendos. Se trata de casos en que el supuesto beneficio asimilable a dividendos se hace en el contexto en que la renta disponible, según la hemos definido atrás, no es suficiente para cubrir el monto que se pretende gravar, incluso por cuanto la renta imponible -calculada según las reglas del impuesto de utilidades- es inferior a la utilidad financiera o contable -calculada según las NIIF.⁴⁵

Esta interpretación no resiste un análisis de la clara letra de la ley (interpretación según el sentido propio de las palabras) y, además, desde el punto de vista de la interpretación por su finalidad y espíritu, así como de su contexto constitucional.

La esencia de la interpretación que comentamos es que la LISR, a la hora de definir el tratamiento tributario de dos socios de una misma sociedad, los trata

⁴³ El concepto de renta disponible se completa con la adición de las rentas sujetas a otros impuestos cedulares de la ley y las rentas exentas en el impuesto sobre las utilidades.

⁴⁴ Ver oficio n.º 1200 del 25 de agosto de 2006.

⁴⁵ Así, en la resolución 000868-F-S1-2010 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, al conocer el caso de la sociedad *holding* de una sociedad hotelera en Costa Rica a la cual se le imputaba que el pago de una deuda de la primera por esta última era asimilable a una distribución de dividendos, se rechaza el argumento de que la asimilación a dividendos no puede cuantificarse por encima de la propia renta disponible de la sociedad residente que traslada beneficios de manera implícita a un socio no domiciliado. La sentencia rechaza estos argumentos prácticamente sin explicar por qué considera que el concepto de renta disponible no es relevante para la configuración del hecho generador del impuesto, pese a la clara literalidad de las normas que regulan el impuesto de remesas al exterior en su rubro de "distribución de dividendos a un no domiciliado".

diferente según que el socio resida o no en Costa Rica. Así, si el socio reside en Costa Rica, se le aplica un 15% únicamente a aquellos dividendos que constituyan distribución de renta disponible, entendida ésta según las precisas definiciones de los artículos 16, 15, 14 y 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En cambio, si el socio reside en el extranjero, cualquier transferencia, directa o indirecta, que reciba de la sociedad, aun cuando no constituya distribución de renta disponible, es gravable con el 15%.

Se trata, sin duda, de una interpretación violatoria de los principios del Derecho constitucional, en particular el de igualdad. Resulta al respecto ilustrativo recordar cómo la Corte de Justicia europea ha considerado como violatorio del principio de no discriminación –de innegable relación con el principio de igualdad- precisamente la dispensa de un tratamiento tributario diferente a los no residentes en relación con los residentes. Como reporta V. UCKMAR⁴⁶:

“Uno de los casos que luego se convirtieron en el punto cardinal del *case law* comunitario es, sin lugar a dudas, el caso *Schumacker*, donde la Corte aplicó el principio de no discriminación, afirmando que un Estado miembro no puede sujetar a un contribuyente no residente a un tratamiento menos favorable allí cuando dicho contribuyente se encuentre en situación análoga a la de sus residentes.”

¿No están acaso dos socios de una misma sociedad en situación análoga, pese a que uno sea residente y el otro no? ¿No están todos los socios de las distintas sociedades en condición análoga independientemente del lugar en que residan? Por lo tanto, la interpretación de la sentencia comentada viola el principio de no discriminación, corolario clásico del principio de igualdad.

Resulta en cierta medida paradójico, y, sin duda, esperanzador para la correcta interpretación de normas tan claras como las expuestas, que el Tribunal Fiscal Administrativo, en su fallo TFA No. 304-2010, de las 14 horas del 20 de

⁴⁶ UCKMAR, V., “La actividad de la Corte Constitucional Italiana en materia tributaria y su relación con la corte de justicia europea”, *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro. Tomo I. Liber Amicorum en Homenaje a Eusebio González García*, Lucy Cruz de Quiñones, Directora Académica, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, p. 46.

setiembre del 2010, haya revisado la postura expuesta, al sostener que la determinación del impuesto de remesas al exterior en su concepto de distribución de dividendos debe ajustarse a las disposiciones del artículo 16 LISR.

2.3. Beneficios empresariales y dividendos de residentes en Costa Rica

Por el criterio de territorialidad, los beneficios empresariales obtenidos en el exterior por un residente en Costa Rica no son gravables. Ello sin perjuicio de lo dicho atrás de que la fuente costarricense puede mantenerse incluso en casos en que materialmente la actividad se desarrolla fuera desde el punto de vista geográfico pero en un contexto de estrecha relación con la estructura económica. Sin embargo, la práctica administrativa y judicial relacionada con el criterio de territorialidad se ha caracterizado en los últimos años por ser excesivamente expansiva, al punto de negarlo. En materia de estos beneficios empresariales no es la excepción.

El artículo 6 apartado ch), en ratificación armónica del artículo 1, establece una hipótesis didáctica de no sujeción al impuesto relacionadas con el concepto de fuente costarricense de la renta. De acuerdo con dicho apartado, están excluidas de imposición las "rentas generadas en virtud de contratos, convenios, o negociaciones sobre bienes o capitales localizados en el exterior, aunque se hubieren celebrado total o parcialmente en el país".

La interpretación de este artículo ha oscilado entre dos tendencias: de acuerdo con la primera, si una empresa domiciliada en Costa Rica solamente coordina las ventas de bienes entre sujetos residentes en terceros países, de modo que los bienes no ingresan en territorio costarricense, los ingresos provenientes de esas ventas no son de fuente costarricense; de acuerdo con la segunda tendencia, más reciente y que se puede considerar prevaleciente al menos a nivel administrativo, aunque de dudosa legalidad, el artículo en mención no aplica cuando la mencionada venta de bienes entre sujetos residentes en terceros países se realiza a través de una actividad económica o empresarial realizada por la empresa domiciliada en Costa Rica. Pese a lo anterior, al menos en un caso la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha confirmado, en su sentencia no.

686 del 20 de setiembre de 2006, que este tipo de ingresos deben considerarse extraterritoriales.

Por el criterio de territorialidad expuesto, tampoco los dividendos percibidos por residentes en Costa Rica repartidos por sociedades que operan en el exterior son gravables. No obstante, debemos dejar constancia de la posición, claramente ilegal, sostenida por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, respecto de una sociedad residente en Costa Rica, *holding* de las acciones de un grupo económico con actividades operativas en varios países extranjeros como México, Nicaragua y Panamá. De manera insólita, la resolución DT10R-069-12, apoyada en el oficio DGT-821-2011, llegó a sostener que todo ingreso obtenido por esa sociedad, sin importar su origen, estaba gravado en el impuesto sobre las utilidades.⁴⁷

El asunto no pasó a más al ser revocada esta resolución por el Tribunal Fiscal Administrativo en su fallo TFA-034-2013, mas las razones utilizadas por el TFA tuvieron que ver con que el ajuste concreto realizado era por ganancias cambiarias en la tenencia de acciones en moneda extranjera, concluyendo el Tribunal, como ya lo había hecho el Tribunal Contencioso Administrativo en su sentencia 289-2012-VI, que ese tipo de activos en moneda extranjera no son susceptibles de generar ganancias cambiarias gravables.

⁴⁷ Vale dejar constancia del sorprendente razonamiento: "Esta Dirección por lo tanto, es del criterio que al realizar su representada, de forma habitual, las inversiones en el mercado financiero tanto a nivel interno como externo, está desarrollando una actividad lucrativa de conformidad con lo que establece el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que las diferencias cambiarias **o cualquier otro ingreso** están sujetos al impuesto sobre las utilidades." (...) "De ahí que sus ingresos fruto de su actividad financiera provenientes de esas inversiones forman parte de la cuenta de pérdidas y ganancias y las participaciones adquiridas por la empresa se clasifican como instrumentos financieros. En consecuencia, tanto los dividendos y otros ingresos –cupones, intereses- devengados procedentes de la financiación concedidas a las sociedades participadas, así como los beneficios obtenidos por la enajenación de las inversiones –o sea que **todos los ingresos que obtenga fruto de su actividad financiera-**, formarán parte del concepto de ingresos o ganancias de la cuenta de pérdidas y ganancias. Cuentas que conforme a la normativa contenida en los artículos 81 de Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento, deben considerarse a los efectos de determinar la renta gravable al estar obligado el contribuyente a valorar todas sus operaciones en moneda extranjera al tipo de cambio de cierre, porque en criterio de esta dirección, las inversiones en el mercado financiero, tanto a nivel interno como externo, realizadas por la reclamante, de conformidad con lo que establece el artículo 1 d la Ley de Impuesto sobre la Renta, **conformarían la realización de una actividad lucrativa, por lo que las diferencias cambiarias o cualquier otro ingreso están sujetas al impuesto sobre las utilidades...**"

Por otra parte, la Administración Tributaria ha entendido⁴⁸ coherentemente que una sociedad *holding* de acciones de empresas que operan en el exterior, residente en Costa Rica por el criterio de la "inscripción" en el país, no debe siquiera inscribirse en el Registro de Contribuyentes ni presentar declaraciones. Esta tesis, coherente con el ordenamiento interno, choca contra los requerimientos del Foro Global de Transparencia, pues tales sociedades quedan fuera del radar de la Administración Tributaria para efectos de intercambiar información sobre los accionistas y beneficiarios últimos.

2.4. Intercambio de información sobre los propietarios y beneficiarios finales de sociedades y otras entidades.

En el reciente *Peer Review Report* de Fase 2⁴⁹, basado en el cumplimiento del estándar de intercambio de información por requerimiento, se ha calificado a Costa Rica como en "cumplimiento parcial". Los puntos débiles en esencia giran sobre el hecho de que mientras las sociedades de personas, de responsabilidad limitada y en comandita deben registrar sus cambios de titularidad en el Registro Público, éste no realiza función alguna de control. Entretanto, mientras que la normativa no sanciona el no suministro de esta información a la Administración Tributaria. De igual manera, respecto de las sociedades anónimas, el problema radica en la gran cantidad de sociedades inactivas desde el punto de vista de los impuestos de renta, lo que provoca que ni siquiera deban estar inscritas ante la Administración Tributaria, por lo cual ésta no tendría acceso a la información sobre los accionistas.

Este problema ha encontrado solución mediante la aprobación del impuesto sobre personas jurídicas, Ley 9024, que grava a las sociedades con un monto fijo en salarios base (salario de un oficinista 1 del Poder Judicial) que varía en función de si la sociedad es inactiva y, si es activa, en función de los ingresos bruto.

⁴⁸ Oficio DGT-909-2014.

⁴⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. *Peer Review Report. Phase 2...*, cit.

En todo caso, este tema debe analizarse también a la luz de la tendencia hacia la implantación de los intercambios automáticos de información, tema que no es central en los *Peer Review* relacionados con el estándar de transparencia del Modelo de Intercambio de Información OCDE 2002. En ese sentido, se ha aprobado la Ley 9416, de Lucha contra el Fraude Fiscal, que dispone la creación de un "registro de accionistas y beneficiarios finales." Importante, para analizar el contenido de Ley, tomar en cuenta la situación anterior sobre las obligaciones de suministrar información sobre accionistas de una sociedad. Según los artículos los 105 y 106, la Administración Tributaria podría, mediante decreto, establecer la obligación de entregar información sobre los accionistas por "suministro":

Artículo 105.- Información de terceros.

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información previsiblemente pertinente para efectos tributarios, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado

Artículo 106.- Deberes específicos de terceros (*).

Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

a) Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.

b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

Se ha discutido sobre si Costa Rica está obligada a contar con un registro de accionistas por disposiciones internacionales, básicamente en relación con la

OCDE. En ese sentido, es de recordar que el país ratificó mediante Ley 9118 de 2013 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que establece las 3 modalidades de intercambio de información:

- a. Por requerimiento
- b. Espontánea
- c. Automática

Para poder cumplir con las modalidades b. y c., se requiere el Registro de Accionistas. Si bien esta Convención no contiene la *anti-blocking statutes clause*- es decir, que no se pueda alegar que la legislación interna no permite este tipo de intercambios de información- lo cierto es que hoy día la legislación interna no impide obtener esta información por suministro.

La Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal de 2016 (No. 9416) exige al representante legal dar información sobre todos los accionistas y del **beneficiario último**. La inclusión de la información de este último es lo novedoso. En realidad, esto corresponde a una tendencia internacional. Al respecto debe tomarse en cuenta que en junio de 2013, los países del **G8** reconocieron la importancia de desarrollar mecanismos para **desvelar la identidad de los beneficiarios últimos de las empresas** como un paso previo para atajar la evasión fiscal. La creación de registros públicos de las personas que controlan en última instancia una empresa y que por lo tanto, se benefician de ella, es también una de las medidas que la Unión Europea está considerando como estratégica en la lucha contra el blanqueo de capitales y la evasión de impuestos. El antiguo Secretario General de Naciones Unidas Kofi Annan, tras conocer los avances que algunos países han realizado para la implantación de estos registros declaró que "*Tal acción podría poner fin a la extensa red de estructuras empresariales secretas que ayudan a ocultar ganancias ilícitas e injustas. Pero sólo puede funcionar adecuadamente si hay una masa crítica de países actuando al unísono*".⁵⁰

En ese sentido, otro de los focos centrales de la OCDE, a la par de la

⁵⁰ Inspiration y Global Witness, "Beneficiario último: ¿Qué lugares son los más transparentes? ¿Y los menos?", 14 de enero, 2014.
<https://www.inspiration.org/publicaciones/informes/beneficiario-ultimo-que-lugares-son-los-mas-transparentesy-los-menos-2013/>

información financiera, ha sido la información sobre los accionistas y, más allá, sobre la propiedad real última de las sociedades. Y no solo las sociedades, sino de otras estructuras jurídicas como los fideicomisos o *trusts*, o las organizaciones sin fin de lucro.

La Ley, en su artículo 5, define beneficiario final como la persona **física** que ejerce influencia sustantiva o control, directo o indirecto, en persona jurídica o estructura jurídica domiciliada en Costa Rica, ofreciendo una definición y, además, una presunción:

Se entenderá por control indirecto tener control sobre personas jurídicas que finalmente tienen participación en la persona jurídica o estructura jurídica nacional y, el directo, la posibilidad de tener acciones o participaciones suficientes para controlar la persona jurídica o estructura jurídica nacional. En el caso de personas o estructuras jurídicas domiciliadas en Costa Rica, cuya participación accionaria sustantiva del capital social pertenezca, total o parcialmente, a entidades jurídicas domiciliadas en el extranjero, cuando resulte imposible identificar al beneficiario final, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo, habiendo agotado todos los medios de identificación y siempre que no haya motivo de sospecha, se presumirá que el beneficiario final es el administrador.

Se entenderá por participación sustantiva la tenencia de acciones y participaciones en un porcentaje igual o mayor al límite que a estos efectos fijará reglamentariamente el Ministerio de Hacienda, en atención a parámetros internacionales, y dentro de un rango del quince por ciento (15%) al veinticinco por ciento (25%) de participación con respecto al capital total de la persona jurídica o estructura jurídica.

El Reglamento del Registro de Accionistas establecido en la Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal, define ese porcentaje en el 15%. Es importante señalar que la utilización de un piso porcentual para precisar qué se entiende por "participación sustantiva" no significa que solo en esos casos existirá una condición de "beneficiario final". En realidad, tales porcentajes son relevantes

cuando el criterio para atribuir tal condición sea la "propiedad o tenencia accionaria o de participaciones". En cambio, igualmente la condición de beneficiario final puede derivar de otros criterios, implícitos en el concepto de "control indirecto". Esto se evidencia en la definición del Reglamento:

"Persona física que ejerce una influencia sustantiva o control efectivo final, directo o indirecto sobre la persona jurídica o estructura jurídica de manera que cuente con la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o socios, tenga el derecho a designar o cesar a la mayor parte de los órganos de administración, dirección o supervisión, o que posea la condición de supervisión en virtud de sus estatutos o ejerza un control mediante una cadena de titularidad o a través de otros medios de control que no son un control directo."

La "cadena de titularidad" a que se refiere el Reglamento, involucra estas distintas hipótesis implica que la sociedad que tiene el control directo es participada a su vez. Supongamos que C es la entidad domiciliada en Costa Rica.

A participa en B, B participa en C. Por lo tanto, A tiene el control indirecto de C. A sería beneficiario efectivo si es persona física.

A participa en B, B participa en D y D participa en C. Por lo tanto, A tiene el control indirecto de C. A sería beneficiaria efectiva si es persona física.

A participa en B, E y D y B, E y D participan en C cada una con un 18%, en cuyo caso A tiene el control indirecto de C. A sería beneficiario efectivo si es persona física.

Si A no es persona física, habría que ver quien tiene el control directo o indirecto de A, hasta llegar a la persona física. Es decir, no hay límite.

Al utilizar la expresión "otros medios de control", la participación sustantiva es entonces de sentido amplio, y alude a lo que se conoce como "dominación orgánica o jurídica", que resulta "en una intervención en el proceso de formación de la voluntad de la sociedad dependiente, sea por la vía de participaciones sociales, de contratos que la establezcan en forma específica o

de disposiciones estatutarias⁵¹. La participación debe permitir la influencia en la decisión de qué se produce, dónde se produce, dónde se abastece la empresa, qué tecnología y qué personal emplea, cómo comercializa, a través de los órganos internos de la sociedad. Es decir, el dominante puede ser un sujeto orgánicamente externo pero que, no obstante, interfiere en las decisiones de los órganos sociales. Así, por ejemplo, puede ser que el sujeto dominante no sea socio, pero si puede determinar directamente la actuación del órgano de administración, el ejercicio de su dominación está garantizado.⁵²

Resulta relevante advertir que, visto que la Ley denomina al beneficiario final también "efectivo", la noción que analizamos difiere de la utilizada en el contexto de los Convenios de Doble Imposición (traducción al español de la expresión inglesa "beneficial owner", en que, para cierto tipos de rentas (dividendos, artículo 10 Modelo de CDI de la OCDE, artículo 10 CDI con España), entre otras cosas porque en este caso un tal beneficiario puede ser también una persona jurídica.

En los CDIs el concepto es relevante para determinar si a un residente de un país parte del Convenio éste y sus beneficios le serán aplicables, apareciendo como una norma antielusiva. Como explican UCKMAR, CORASANITI y CAPITANI DI VIMERCATE⁵³

La titularidad efectiva del derecho a percibir las rentas posee un doble aspecto: por un lado, el poder de decidir sobre la producción y realización de las rentas (por ejemplo, si el capital u otros bienes deben ser empleados directamente o concedidos en uso a terceros). Por el otro lado, el poder de disponer de las rentas producidas o realizadas. Por lo tanto, la titularidad será meramente formal si el poseedor de las rentas

⁵¹ MANÓVIL, R.M., *Grupos de Sociedades en el Derecho Comparado*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1998, p. 257.

⁵² Cfr. MANÓVIL, R.M., ob. cit., p. 261 ss. Este tema obliga a un estudio pormenorizado de las situaciones de control tratadas por el Derecho Mercantil, el cual evidentemente no podemos abordar en este trabajo, pero es de advertir que será indispensable incursionar en éste en los casos concretos.

⁵³ UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P., "Primera Parte. Principios y Reglas Generales", UCKMAR, V., CORASANITI, G., DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P. y TORREALBA NAVAS, A., *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Costarricense*, Editorial Jurídica Continental, San José, 2014, p. 85

se encuentra restringido, de hecho o de derecho, en el ejercicio de ambos poderes.

En cambio debiera permitirse la aplicación del tratado bilateral a la persona que resulta legitimada -en base a las reglas del derecho civil- para ejercer al menos uno de estos dos poderes.

*En conclusión, el "**beneficial owner**" será aquel sujeto que puede decidir sin limitaciones:*

- i) si el capital o los otros bienes deben ser empleados directamente o concedidos en uso a terceros; y/o*
- ii) como disponer de las rentas derivadas de dichas afectaciones o empleos.*

Volviendo al concepto de beneficiario último de la Ley, decir que la "presunción" de que se considerará como tal al administrador si no se suministra la información tiene el sentido de entender que, en ausencia de otro beneficiario último, quien aparece "comandando" la entidad es, en realidad el beneficiario efectivo, activándose respecto de él las consecuencias jurídicas aplicables según cada impuesto: por ejemplo, si una sociedad en Costa Rica tiene como dueña una sociedad española que implica aprovechar los beneficios del CDI con España, y resulta que no se indica quién es el beneficiario último en España u otro país, pues se entendería que el verdadero propietario es el administrador en Costa Rica, con la consecuencia de que se podría considerar como dividendos distribuidos al accionista costarricense la realizada a la sociedad española, con la consecuencia tributaria de una tributación del 15% - correspondiente al socio persona física residente en Costa Rica- y no del 5% por aplicación del Convenio.

No obstante, para efectos del intercambio internacional, la disposición puede resultar inútil. Por ejemplo, si una jurisdicción extranjera está intentando saber si una determinada persona física residente de su país desvía rentas a través de un entramado societario en el extranjero y, por consecuencia, requiere de información de Costa Rica sobre beneficiarios últimos -para determinar si aparece la persona física en mención-, de muy poco le ha de servir que la Administración costarricense le indique que el beneficiario es el

sujeto administrador en Costa Rica.

El Reglamento dispone en el artículo 10 que “para esos efectos” –de aplicar la presunción-, el responsable administrador de la persona jurídica nacional deberá demostrar mediante la declaración jurada la imposibilidad de identificar la totalidad de los accionistas de la entidad jurídica domiciliada en el extranjero y que se han verificado los registros que lleva la sociedad”. Y detalla que debe acompañarse con documentos tales como certificación del ente competente en el país de residencia de la entidad participante de un equivalente Registro de Accionistas –si existiere- de que no cuenta con la información o que el capital está compuesto por títulos al portador, como copia del acta constitutiva de la sociedad domiciliada en el extranjero de la que derive que las acciones son al portador o cualquier otro documento certificado emitido por persona o autoridad competente con fe pública, donde demuestra la imposibilidad de identificar los beneficiarios finales. En otras palabras, se le pide al administrador que demuestre que él es el beneficiario efectivo mediante esas pruebas de hechos negativos, lo cual luce contradictorio si de lo que se trata es condicionar la activación de la presunción a esa demostración pues, en efecto, si el administrador se va a ver perjudicado por la aplicación de aquella, carecerá de todo incentivo para producir toda esta demostración.

Además, esto luce contradictorio con la estructura que debe tener toda presunción para serlo en sentido técnico: hecho base o indicio; nexo de causalidad o normalidad; hecho presunto o consecuencia. Así, el hecho base sería ser administrador; el nexo de causalidad o normalidad difícilmente existe, pues las máximas de la experiencia no nos dicen que sea normal que un administrador sea, a su vez el beneficiario último de una entidad; el hecho presunto sería, ser el beneficiario último. Pues bien, en una correcta estructura presuntiva, bastaría probar el hecho base para que se tenga probado el hecho presunto, siendo la prueba de quién es el verdadero beneficiario final la prueba en contrario del hecho consecuencia o presunto. En consecuencia, poner a probar al administrador que no ha localizado al beneficiario final es incongruente con el hecho base, que es, repito, el mero hecho de ser administrador. Pues, si no produce esa prueba, ¿cuál sería la

consecuencia?: que se active la presunción o que no se active. Cualquiera que sea la respuesta, el resultado es incongruente: si el efecto es que se active la presunción, se está añadiendo un requisito que no está en la ley, quedando el hecho base en algo así: ser administrador y demostrar que no hay rastros probatorios que sea otro el beneficiario final. Si el efecto es que no se active la presunción, de nuevo se va contra la ley, pues el hecho base reglamentario sería algo así: ser administrador que no demuestra que ha agotado infructuosamente los medios razonables de prueba sobre quien es el beneficiario final. Dicho sea de paso, esta formulación del hecho base es preferible al legal en el sentido de que pueda conllevar un nexo de mayor probabilidad respecto del hecho presunto; el problema es su ilegalidad.

El artículo 7 de la Ley precisa el objeto de la información a requerir cuando los accionistas sustantivos y beneficiario último o efectivo estén domiciliados fuera de Costa Rica: deberán informar y mantener actualizada la información sobre la propiedad de las acciones o cuotas de los capitales sociales de esas empresas y poderes otorgados en Costa Rica.

Según el artículo 6 de la Ley, en el caso de las organizaciones sin fines de lucro, cuya actividad esté vinculada a la recaudación o el desembolso de fondos para cumplir con propósitos benéficos, religiosos, culturales, educacionales, sociales, fraternales, o para llevar a cabo otros tipos de "buenas obras", incluyendo a las organizaciones sin fines de lucro asociadas, entendidas estas como sucursales extranjeras de organizaciones sin fines de lucro internacionales, deberán suministrar, además de información sobre beneficiarios últimos, el propósito y los objetivos de sus actividades, la identidad de los miembros de la junta directiva, consejo de administración, directores o equivalentes, así como el cuerpo gerencial, el detalle de los ingresos y egresos, registros e identificación de los donantes y de los destinatarios o beneficiarios de sus contribuciones o donaciones hasta la persona física, que sean iguales o superiores a un salario base, establecido en el artículo 2 de la Ley N.º 7337, de 5 de mayo de 1993, incluyendo la identificación de estructuras compuestas por organizaciones afiliadas.

El artículo 12 del Reglamento precisa la información a suministrar por los

Fideicomisos: objeto del contrato, el fideicomitente, el fiduciario o los fiduciarios, fideicomisario o fideicomisarios y otros beneficiarios.

El artículo 13 de dicho Reglamento señala que los Administradores de recursos de terceros deben identificar a su cliente o clientes de los cuales administran los recursos y en caso de que alguno de esos sea persona jurídica, debe seguirse el rastro hasta el beneficiario último.

En calidad de responsables del suministro de la información, el artículo 5 del Reglamento señala que serán: para las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas, el representante legal; para los fideicomisos, el fiduciario; para los administradores de recursos de terceros, el representante legal, el mandatario o quien ejerza los poderes de representación con facultades de administración; para las organización sin fines de lucro, el presidente o quien ejerza las facultades de representación. Se introduce en el Proyecto la obligación de que los representantes cuenten con firma digital.

El Banco Central sería el depositario de la información, bajo el supuesto de que ahí está más segura. No obstante, debe compartirla con la Administración Tributaria. Se incluye un régimen de sanciones a funcionarios que hagan mal uso de la información.

Se establece un régimen de sanciones con el estilo del "2% ingresos brutos", con mínimo (3 salarios base) y con máximo (100 salarios base)

2.5. El tratamiento tributario del grupo económico

2.5.1. Consolidación, precios de transferencia y realidad económica

Como vimos atrás, hay dos tipos de normativa que tienen por objeto el tratamiento tributario de los grupos de sociedades: el régimen de precios de transferencia y el régimen de consolidación fiscal.

El primer tipo de tratamiento implica la consideración de los distintos miembros de un grupo económico como si fueran empresas separadas, en lugar de visualizarlas como partes inseparables de una sola empresa unificada

(“*separate entity approach*”) ⁵⁴. En efecto, al “*legislador se le presenta la siguiente opción en el tratamiento tributario de las relaciones entre sociedades vinculadas: o bien considerar a estas como una unidad económica, prescindiendo de la distinta personalidad jurídica de cada una de ellas [...] o bien atender a este último dato, sometiendo a cada una de las sociedades a tributación independiente.*” ⁵⁵

Se contraponen así el enfoque de precios de transferencia al de la tributación consolidada, llamado también sistema de la “*sociedad-órgano*” (*Organschaft* por su origen en la Ordenanza tributaria alemana, artículo 114), que implica la tributación de los beneficios procedentes de las empresas dominadas en cabeza de la dominante, después de que se han eliminado los beneficios que arrojan los balances de las entidades independientes procedentes de contratos entre las empresas agrupadas y después de que han sido compensadas las pérdidas. Este tipo de tributación suele emplearse cuando las relaciones de participación, directa o indirecta, alcancen una magnitud superior a la estrictamente

⁵⁴ TRAPÉ VILADOMAT, M., “Empresas Asociadas”, Cap. III.3 de la obra *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer España, Valencia, 2012, p.p. 275-276.

⁵⁵ COMBARROS, *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre sociedades*, Editorial Tecnos, Madrid, 1998, p. 43. Exponen cómo se presentó esta disyuntiva en el ordenamiento argentino GOLDEMBERG, C.E. y DISKENSTEIN, M.G., “Precios de transferencia”, en ASOREY, R.O. y GARCÍA, F.D. (Directores), *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, T. II, ob. cit., p. 304: “La alineación de las disposiciones argentinas con el principio *arm's length* conforme al enunciado del art. 14 tiene su punto de partida en el año 1977, con la modificación legal que permitió superar la corriente interpretativa emanada de la Corte Suprema de Justicia a partir de la causa “Parke Davis” y las que le siguieron, “Mellor Goodwin” y “Ford Motor Argentina”. En esas causas la Corte había adoptado la teoría del órgano (*disregard of legal entity*) para el tratamiento de las operaciones entre empresas locales de capital extranjero (subsidiarias) con las entidades o personas del exterior que las controlaban, en virtud de la cual no se admitió la deducción de regalías pagadas por el uso de fórmulas, las que debían sujetarse al tratamiento del aporte y la utilidad. Esta posición implicaba desestimar la independencia jurídica de las sociedades que negociaban entre sí, para sostener que cuando una sociedad era dominada por otra a tal punto que debía considerársela incorporada a la segunda, económica, financiera y orgánicamente, aquella constituye un órgano componente de la sociedad dominante y, por consiguiente, las consecuencias tributarias de su actividad pueden ser atribuidas a la sociedad madre. Como afirmó Balbi, esa teoría suponía una virtual identificación de los tratamientos fiscales aplicados a las subsidiarias y a los establecimientos estables. En la actualidad, la situación es totalmente inversa pues como hemos señalado la LIG, con las modificaciones incorporadas a partir de la ley 25.063, consagra la aplicación del principio *arm's length* tanto para subsidiarias como para establecimientos estables.”

necesaria para obtener el dominio. Esta situación de participación muy cualificada por su intensidad es lo que justifica la determinación conjunta de la base impositiva. Cuando el ordenamiento tributario prevé tipos impositivos distintos, que motiven la fragmentación artificial de la renta, un sistema de consolidación puede tener fines antielusivos; cuando no es así, suele ser opcional y busca gravar la capacidad contributiva del conjunto de sociedades.⁵⁶ Es usual en los regímenes de consolidación que la matriz o sociedad dominante se convierta en el único contribuyente o sujeto pasivo del grupo. Se suele discutir si en el régimen de consolidación fiscal aparece un nuevo sujeto con capacidad tributaria, "el grupo". Así, por ejemplo en la sentencia *Saint Gobain* se señala respecto del régimen alemán de integración fiscal que en éste "*un grupo de sociedades se convierte en el único sujeto pasivo sobre el resultado global del grupo*".

Esta cuestión tiene que ver con un tema general del derecho tributario, cual es el de la existencia de particularidades en el concepto de "capacidad de obrar" en el ámbito tributario en relación con el resto del ordenamiento. Así, las personas físicas o jurídicas tienen capacidad jurídica general, en todos los sectores del ordenamiento, y el tributario no es la excepción. Ahora, la polémica doctrinal del tema tiene que ver con "*ciertas discrepancias entre la capacidad según el derecho privado, principalmente del derecho civil, y la capacidad a los fines de las obligaciones tributarias*"...*Por esto puede hablarse de una capacidad jurídica tributaria (lo que otros llaman subjetividad tributaria) de caracteres particulares que la distinguen de la capacidad jurídica privatista, pues en ciertos casos quien tiene capacidad civil no es sujeto de obligaciones tributarias e, inversamente, puede serlo el que carezca de esa capacidad.*⁵⁷

En el caso concreto de los grupos de sociedades en régimen de consolidación, no pareciera que se establece un nuevo sujeto pasivo, pese a lo señalado en la sentencia *Saint Gobain*, sino que una de las sociedades del grupo asume la

⁵⁶ Una variante del enfoque de la consolidación es el del reparto del beneficio global, combatido por las Directrices de la OCDE Ver C.1, 1.16 ss Directrices Modelo OCDE 2010.

⁵⁷ GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE,S.C. y ASOREY, R.O, cit., p. 427.

representación de las demás y se calcula una base imponible grupal mediante la eliminación de las transacciones al interno del grupo. En todo caso, el tema es polémico, tal como reporta FONROUGE⁵⁸ respecto de la polémica en la doctrina alemana en torno a la *Organschaft*: siendo los presupuestos de esta figura la dependencia financiera, organizativa y económica de la empresa madre, una parte de la doctrina (Becker y Faller, secundado por Antonini) cree que la figura sólo tiene efecto en el hecho generador de la obligación pero no incide en la capacidad jurídica, esto es, no se afecta la subjetividad o personalidad de la empresa dominada, sino tan sólo constituye un medio técnico para solucionar problemas tributarios suscitados entre empresas de ciclo completo y empresas de ciclo parcial y en algunos casos, importa un caso especial de responsabilidad solidaria; la otra corriente (Buhler, Wilser), entienden que desaparece la personalidad y la capacidad jurídicas de la empresa dominada en razón de su total subordinación a la dominante, como una especie de "fusión de sujetos autónomos".

Debe distinguirse la existencia de este tipo de sujetos tributarios sin personalidad jurídica de Derecho privado de aquellos supuestos relacionados con situaciones en que miembros de un conjunto o grupo económico son tenidos como responsables. Así, el conjunto económico del artículo 35 del MCTCIAT al que más adelante nos referimos no constituye un sujeto con capacidad de obrar tributaria, sino que lo que se establece son reglas de responsabilidad que, reconociendo la distinta subjetividad de los entes miembros del grupo, se les atribuye la condición de responsables solidarios entre sí.⁵⁹ Lo mismo puede decirse de la responsabilidad subsidiaria del artículo 39 de la sociedad por la deuda tributaria de los socios: si bien esta figura tiene un origen en la doctrina de levantamiento del velo, no llega al extremo de eliminar para efectos tributarios la distinta subjetividad de las personas físicas y jurídicas involucradas para crear un sujeto específicamente tributario único. Se trata más bien de atribución de

⁵⁸ GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE,S.C. y ASOREY, R.O, cit., p. 438.

⁵⁹ Un interesante análisis de figuras de conjunto económico en el que se llega a la conclusión de que no constituyen sujetos de obligaciones tributarias puede verse en GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE,S.C. y ASOREY, R.O, cit., p. 427.

responsabilidad, con respeto de la subjetividad tributaria independiente de socio y sociedad.

Costa Rica, a nivel legal, no tenía reconocido en su Ley de Impuesto sobre la Renta ni una regulación de precios de transferencia ni un régimen de consolidación fiscal, salvo el esquema especial de las empresas multinacionales de transporte y comunicaciones, a que nos referiremos. La reciente Ley 9635, finalmente, incluye una regulación sobre precios de transferencia.

No obstante esa situación histórica, por aplicación del llamado criterio de realidad económica del artículo 8 del Código Tributario, que es una cláusula antiabusiva general, paradójicamente ha derivado tanto el fundamento para una normativa administrativa sobre precios de transferencia como el fundamento para lo contrario, a saber, la prescindencia del velo societario o el desconocimiento de las transacciones entre partes relacionadas, lo que no deja de tener elementos comunes con un régimen de consolidación.

En materia de precios de transferencia, el ordenamiento interno costarricense ha sido muy peculiar pues, sin norma legal que específicamente establezca en la legislación sobre el impuesto sobre la renta una regulación sobre precios de transferencia, contamos con un Reglamento de Precios de Transferencia estructurado según las Directrices OCDE y de una jurisprudencia constitucional (sentencias 4940-2012 y 8739-2012, que declararon la constitucionalidad de una Directriz interna, la DGT-20-03). Esta Directriz había acudido a la cláusula antielusiva general-artículo 8 del Código Tributario, para fundamentar la aplicación del enfoque de los precios de transferencia). Las sentencias constitucionales citadas han dado a las Directrices de la OCDE un carácter de normativa técnica, de imprescindible aplicación para evitar una transgresión de los límites a la discrecionalidad del acto administrativo previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública. En particular de este último, que manda a que los actos administrativos respeten las reglas unívocas de la ciencia y de la técnica.

Los Proyectos de Ley que habían intentado introducir esta normativa quedaron a medio camino. La Ley 9634, publicada el 4 de diciembre y que entrará en

vigencia en junio 2019 incluye una norma resumen del principio de libre competencia, remitiendo la regulación a la previsión reglamentaria (¡ya preexistente!) La publicación de un Reglamento de Precios de Transferencia en 2013 llegó tras un camino lleno de incertidumbres e inseguridades jurídicas, reconocidas por los Considerandos de dicho reglamento. Pero lo que es claro es que, a diferencia de lo que es normal, a saber, aprobar una ley, desarrollarla en un reglamento y luego aplicarla en casos concretos, la experiencia costarricense ha sido justamente al revés: la Administración Tributaria ha conducido casos concretos en que se ha enjuiciado, con distintos y contradictorios enfoques, transacciones entre partes relacionadas, incluso en algunos de ellos intentando aplicar directamente el enfoque de los precios de transferencia, con innegables carencias técnicas; luego, ha aprobado un Reglamento; finalmente, quizá algún día, contaremos con una ley de precios de transferencia.⁶⁰

El Reglamento incluye⁶¹:

- Reglas para identificar partes vinculadas.
- Introducción métodos OCDE y el sexto método (bienes con cotización internacional).
- La necesidad de valorar las transacciones entre partes relacionadas con base en un análisis de comparabilidad.
- Obligaciones de documentación (estudios de precios de transferencia), que deberán ser especificados y desarrollados por Resolución General. Esta resolución no se ha emitido aun y podría aprovecharse para recoger las recomendaciones de la Acción 13 de BEPS de reexaminar los requisitos de documentación, así como los cambios propuestos por el Reporte Final de las Acciones 8 a

⁶⁰ Tomo prestado este planteamiento del colega tributarista costarricense Rafael Luna.

⁶¹ Ver para un amplio análisis de este Reglamento a la luz de las Directrices OCDE, TORREALBA, A., "La Normativa Costarricense de Derecho Internacional", en UCKMAR, V., CORASANITI, G, DE'CAPITANE DI VIMERCATE, P. y TORREALBA, A, *Manual de Derecho Tributario Internacional. Primera Edición Costarricense*, Editorial Jurídica Continental, San José, 2014, Cap. X.

10 en relación con el contenido que deberían tener los Estudios de Precios de Transferencia.

- Acuerdos Previos de Precios de Transferencia que pueden suscribir las empresas con la Administración Tributaria, para garantizar seguridad jurídica.

La falta de una normativa específica sobre precios de transferencia entre grupos económicos en la Ley del Impuesto sobre la Renta ha provocado muchas incertidumbres y confusiones en cuanto a las reglas con base en las cuales deben tratarse tributariamente las transacciones entre partes relacionadas.

Antes de la Directriz DGT-20-03, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal Administrativo manejaban la tesis de que el mero hecho de la vinculación entre partes de una transacción era razón suficiente para desconocerla. En efecto, la Administración, en presencia de transacciones con parte relacionadas, optaba por una aplicación clásica del criterio de realidad económica contenido en el artículo 8 CNPT (en combinación con el artículo 12 del mismo cuerpo legal)⁶², basándose históricamente en una actitud de rechazo de la existencia de las transacciones, bajo una presunción difícil de desvirtuar de simulación por el hecho mismo de la vinculación. La Directriz DGT-20-03 intentó superar este enfoque arcaico e injusto, generador de potenciales situaciones de doble imposición. Sin embargo, la historia práctica

⁶² “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco” en su redacción anterior a la Ley 9068 de 2012. Si bien la jurisprudencia administrativa y judicial costarricense han tenido dificultad en reconocerlo, el hecho es que el artículo 12 del Código Tributario contempla una hipótesis totalmente diferente, que se circunscribe SÓLO a los convenios orientados a “redistribuir” la obligación tributaria entre particulares, como es evidente si nos remontamos a la Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo artículo 19 es exactamente igual a nuestro artículo 12. Dice la exposición de motivos: “La disposición es corriente en la legislación tributaria y tiene su explicación en la circunstancia de que la obligación tributaria es una obligación ex lege y, por consiguiente, las relaciones del Estado con los particulares sólo pueden emanar de la ley y no de convenciones privadas. Será deudor del tributo quien resulte tal por mandato legal, sin que los acuerdos entre personas puedan alterar sus disposiciones. La norma no priva de valor a dichos acuerdos sino que, únicamente, dispone su inoponibilidad al Estado.” La nueva redacción del artículo debe alejar cualquier duda al respecto: Los **elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás**, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

de esa directriz ha sido tanto de inaplicación como de aplicación errática, si nos atenemos a todos los conceptos sobre lo que implica la aplicación correcta del enfoque de los precios de transferencia.

Curiosamente, en el ordenamiento costarricense, la posibilidad de "consolidar" puede lograrse a través del mismo artículo, el 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que da fundamento al enfoque de la entidad separada, sin que tradicionalmente haya quedado nada claro cuándo aplicar uno u otro enfoque.

Una variante del enfoque de la consolidación es el del reparto del beneficio global, combatido por las Directrices de la OCDE⁶³ y que, como vimos atrás, ha sido utilizado en Costa Rica en aplicación de los artículos 11 LISR y 14 de su Reglamento para empresas de transportes y comunicaciones, que prevalecen sobre el Reglamento de Precios de Transferencia, lo que implica que hay ahí una excepción al principio de libre competencia. En efecto, dispone el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

Las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que dificulten la determinación de la renta atribuible a Costa Rica, de conformidad con los preceptos que se establezcan en el reglamento de esta ley, podrán solicitar a la Administración Tributaria un sistema especial de cálculo de su renta líquida. La Administración Tributaria quedará facultada para autorizar su empleo, siempre que no se contravengan las normas generales de determinación consignadas en la ley.

Se trata del caso de las empresas de transporte en general y las de comunicaciones, cuyos propietarios sean personas no domiciliadas en el país, que efectúen operaciones con países extranjeros y que dificulten la determinación de la renta atribuible a Costa Rica. En tal hipótesis, que incluye también la posibilidad de que se opere a través de un EP, se puede solicitar a la Administración Tributaria un sistema especial de cálculo de la renta líquida, que permita hacer una atribución presuntiva (u objetiva) de la parte de la renta

⁶³ Ver C.1, 1.16 ss Directrices Modelo OCDE 2010.

mundial de la empresa generada en Costa Rica. Este sistema se pone en práctica a través de "Convenios" entre la empresa y la Administración Tributaria. Es común su aplicación, por ejemplo, a líneas aéreas internacionales.

En aplicación de este sistema, que viene regulado por el artículo 14 del Reglamento de la ley, hasta ahora se ha utilizado un procedimiento basado en el llamado "principio unitario" o de consolidación, que constituye en esencia un sistema de reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida para distribuir los resultados globales consolidados de un grupo multinacional, en contraposición con el enfoque de los "precios de transferencia"⁶⁴: gravar el conjunto del grupo multinacional, aplicando un método de reparto proporcional o indirecto con arreglo a una fórmula, mediante la cual se prorratan entre los estados afectados por las relaciones comerciales y financieras de la empresa o grupo multinacional en función de las actividades económicas realizadas bajo su jurisdicción; bien en virtud de una fórmula preestablecida basada en una combinación de costes, activos, ventas y salarios, bien a través de una fórmula a determinar a la luz de los hechos y circunstancias del caso concreto. Así, con base en información anual de ganancias y pérdidas y el desglose de actividades que se presenta a las autoridades fiscales de residencia de la matriz, se establece una relación entre las entradas brutas y las ganancias netas totales, antes de impuesto y distribución de utilidades, dividiendo el monto de las ganancias entre los ingresos brutos. El factor así establecido se multiplica por el monto de las ventas en Costa Rica.

Resulta evidente que este método de atribución de utilidad es incompatible con el del Reglamento de Precios de Transferencia y del Modelo OCDE 2010. Pese a que podría argumentarse que el RPT es posterior, el hecho es que el artículo 11 tiene rango legal y, al hablar de un "sistema especial de cálculo de la renta líquida" no está refiriéndose claramente al enfoque de precios de transferencia.

⁶⁴ En la Sección C del Capítulo 1 de *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, 22 de junio de 2010, OCDE-Institutos de Estudios Fiscales, 2010, en adelante "Directrices OCDE 2010", se destaca y ataca la contraposición de este método con el principio de plena o libre competencia que defienden estas Directrices.

De modo que, por existir norma legal especial expresa en la Ley del Impuesto sobre la Renta, desarrollada por un Reglamento también especial, ésta prevalece sobre el Reglamento de Precios de Transferencia que, si bien se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta, se fundamenta en una norma general como es el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En todo caso, decíamos, el origen común tanto del enfoque de respeto de la entidad separada como el del levantamiento del velo o desconocimiento de las transacciones es dicho artículo 8 del Código Tributario. Se comprenderá que resulta problemático aceptar que dos enfoques contrarios puedan tener la misma norma legal de origen. A ese respecto, en las propias Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, y más aun tras las reformas propuestas por el Reporte Final de las Acciones 8, 9 y 10 de BEPS, permite dar la respuesta integradora a esta aparente contradicción. En efecto, uno de las cuestiones que tradicionalmente se suele dejar de lado cuando se habla de precios de transferencia es si, *de previo* a realizar el ajuste de precio de transferencia por parte de la Administración Tributaria (ajuste primario,) o, incluso, de previo a realizar el ajuste a su contabilidad a la hora de declarar por parte del contribuyente (ajuste compensatorio), aquella o éste pueden recalificar las formas jurídicas y su soporte contable a la forma jurídica que corresponde a la realidad de la transacción.

Es de notar que el Reglamento costarricense no contiene una norma como la que encontramos en la Ley de Concertación Tributaria de Nicaragua, en cuyo artículo 98 se lee:

“Principio de realidad económica. La Administración Tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente; sin embargo queda facultada para recalificar la operación atendiendo a su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de económica de la operación difiere de la forma jurídica adoptada por el contribuyente o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieren adoptado empresas

independientes, y/o que la estructura de aquella, tal como se presentan impide a la Administración tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.”

Tampoco se incluyó el artículo 7 del Modelo de Ley de Precios de Transferencia emitido por el Consejo de Secretarios de finanzas y Ministros de Hacienda de Centroamérica, Panamá y República Dominicana:

1. La Administración tributaria respetará las operaciones efectuadas por el contribuyente. Sin embargo, la Administración queda facultada para recalificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza si probara que la realidad económica de la operación difiere de su forma jurídica, o que los acuerdos relativos a una operación, valorados globalmente, difieren sustancialmente de los que hubieran adoptado empresas independientes y la estructura de aquélla, tal como se presenta, impide a la Administración tributaria determinar el precio de transferencia apropiado.

Esta ausencia, sin embargo, no debería representar problema visto que el fundamento mismo del RPT es, precisamente, el criterio de realidad económica previsto en el artículo 8 CNPT. En ese sentido, es de recordar, como bien lo ha resumido la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su sentencia 1181-2009, el criterio de realidad no solo cumple una función en la interpretación de las normas tributaria sino también en la calificación y recalificación jurídica de los hechos, lo que implica que se puede prescindir de las formas jurídicas empleadas por el contribuyente cuando éstas sean manifiestamente inapropiadas y cuyo único fin sea el ahorro fiscal. Es decir, cuando exista un uso abusivo de las formas jurídicas. Ello significa que si existen razones de negocio que expliquen el uso de la forma jurídica, no podría aplicarse esta disposición. Asimismo, se puede prescindir de las formas

jurídicas en el caso de simulación, absoluta o relativa.⁶⁵ Adicionalmente, podemos decir que ya es un concepto reiteradamente confirmado por los tribunales contenciosos y la Sala Primera de la Corte que dicho principio debe ser de aplicación neutral, sin que importe si beneficia o perjudica al sujeto pasivo o la Administración⁶⁶, lo que tiene por implicación que también a la hora de su autoliquidación el contribuyente puede recalificar sus propias formas jurídicas como paso previo al ajuste compensatorio.

Este enfoque nos permite deslindar los ámbitos de aplicación del artículo 8 del Código Tributario: en su versión tradicional, permite *prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inapropiadas*; en su versión fundamento del RPT, *obliga a respetar la entidad separada, esto es, lo contrario a prescindir de las formas jurídicas societarias*. Pues bien, en aquellos casos en que una entidad carece de función económica real, entendida ésta según los términos del análisis de comparabilidad a que nos referimos en el próximo apartado, entonces lo que procede es aplicar la versión tradicional; en cambio, de existir tal función, la Administración obligatoriamente deberá aplicar la versión “precios de transferencia”.

Los cambios a las Directrices de Precios de Transferencia propuestos por el Reporte Final de las Acciones 8, 9 y 10 de BEPS consolidan este enfoque integrado entre lo que es el respeto de la entidad separada y la fijación de un precio de libre competencia y el de las posibilidades de recalificación e, incluso de, desconocimiento de las transacciones realizadas al interno del grupo económico, esto es, entre partes vinculadas. Así, las revisiones a la Sección D del Capítulo 1 de las Directrices buscan asegurar que las transacciones en que han incurrido las empresas asociadas sean identificadas, de modo que los ajustes de precios de transferencia no se realicen con base en acuerdos contractuales que no reflejan la realidad económica.⁶⁷ De este modo, el propio

⁶⁵ Sobre este tema nos remitimos a TORREALBA, A., *Derecho Tributario. Parte General. T. I. Principios Generales y Derecho Tributario Material*, Editorial Jurídica Continental, San José, 2009, p. p. 221 ss. Más recientemente “Cláusulas Antiabuso en el Derecho Tributario Costarricense”, *Revista Tributaria de Faycatax*, en www.Impositus.com

⁶⁶ Cfr. Sala Primera, CSJ, 1181-2009 y 1270-F-S1-2011; TCA 3076-2010-VI y TCA 148-2010-VI.

⁶⁷ OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p. 13.

"*Análisis de comparabilidad*" debe distinguir dos aspectos claves: el primero es identificar las relaciones comerciales y financieras entre las empresas asociadas y las condiciones y circunstancias económicamente relevantes ligadas a esas relaciones, de modo que la transacción controlada sea delineada con precisión; el segundo aspecto es comparar las condiciones y las circunstancias económicas relevantes de la transacción controlada con las condiciones y circunstancias económicamente relevantes de transacciones comparables entre empresas independientes. Así, antes de hacer comparaciones con transacciones no controladas, es vital identificar las características económicamente relevantes de las relaciones comerciales o financieras subyacentes a la transacción controlada.⁶⁸

Este proceso de identificación y delineamiento de las transacciones pasa por el análisis de los términos contractuales de la transacción y su correspondencia con el comportamiento real de las partes; el análisis de las funciones realizadas por cada parte de la transacción, tomando en consideración los activos usados, los riesgos asumidos, las circunstancias que rodean la transacción y las prácticas de la industria; las características de la propiedad transferida o de los servicios provistos; las circunstancias económicas de las partes y del mercado en que operan las partes; y las estrategias de negocios perseguidas por las partes. Ya a este nivel del análisis pueden darse recalificaciones o recharacterizaciones de las calificaciones dadas por las partes: así sucede cuando el comportamiento es distinto de lo que dice el contrato, en cuyo caso prevalece el primero; asimismo sucede cuando los riesgos asumidos por una parte no van acompañados con el poder de control y mitigación de los riesgos, ni por la capacidad financiera de asumir sus consecuencias en caso de materializarse.

En tales situaciones, es preciso alinear los riesgos con quien realmente decide sobre tomarlos y gestionarlos, así como quien soporta financieramente su materialización. El Reporte pone como ejemplo (Ejemplo 3) el de una compañía del grupo (A) que adquiere la propiedad de un activo tangible para

⁶⁸ OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p. 15.

arrendarlo a terceros. Sin embargo, otra compañía del grupo (B) es la que decide la inversión y diseña el activo en función de las oportunidades de mercado existentes, así como decide que es la Compañía A la que comprará el activo. Por su parte, la Compañía C decide cómo utilizar los activos, negocia los contratos con los clientes, se asegura que el activo entre entregado a los terceros independientes e instalados apropiadamente. En este caso, aun cuando la Compañía A es el dueño del activo, no ejerce el control sobre el riesgo de inversión, pues carece de toda capacidad para decidir invertir en un activo particular y para proteger la inversión o disponer del activo. En tal caso, al haber asumido un riesgo que no controla, procede reasignar el riesgo para colocarlo en quien lo controla y gestiona y en quien tiene la capacidad financiera de soportarlo. Hecho esto, el paso último sería fijar un precio a favor de la Compañía A que se limite al retorno de una inversión sin riesgo.⁶⁹

No es sino después de haber hecho todos los esfuerzos para caracterizar y, en su caso, recharacterizar las transacciones, que las nuevas Directrices admiten la posibilidad de desconocimiento completo de la transacción, lo que sucederá cuando ésta carezca de la racionalidad económica que exigirían razonablemente partes independientes. El Reporte insiste en advertir que el desconocimiento de una transacción que posee la racionalidad económica de un acuerdo de libre competencia no constituye una aplicación apropiada del principio de libre competencia. En tal caso la restructuración de transacciones de negocios legítimas constituiría un ejercicio completamente arbitrario, cuya inequidad conllevaría además la doble imposición creada ahí cuando la otra Administración Tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo la transacción ha sido estructurada.

La posibilidad de desconocimiento puede llegar al desconocimiento mismo de la figura jurídica societaria, lo que sustancialmente implica una forma de consolidar en una sola base imponible las bases de dos o más entidades, lo cual es factible en aplicación del principio de realidad económica. Esto sucederá en aquellos casos en que en que existe confusión patrimonial o de recursos, o

⁶⁹ Ver OCDE, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, p.p. 30-35.

en que una sociedad es puramente formal, sin actividad económica sustancial alguna.

2.5.2. Limitaciones a la deducción de intereses

Una situación usual entre empresas vinculadas o relacionadas se refiere al financiamiento que realiza la casa matriz domiciliada en el exterior de su filial o subsidiaria local. Se plantea entonces en qué medida este financiamiento puede tener un componente total o parcial de préstamo, generando intereses en lugar de dividendos, con el consecuente ahorro fiscal: mientras que el pago de dividendos no genera gasto deducible, sí lo hace el pago de la carga financiera, incluyendo la deducción del diferencial cambiario negativo si lo hubiere.

No existe una regla en Costa Rica mediante la cual se haga derivar, por el mero hecho de la condición de socio del prestamista, la asimilación del préstamo a un aporte, con las consecuencias de no deducibilidad de la carga financiera. Es decir, sería aplicable en Costa Rica lo resuelto en la sentencia de la Corte de Justicia de la Unión Europea en el caso *Thin Cap Group Litigation* (Asunto C-524-04), en cuanto a que

“la mera circunstancias de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para justificar una presunción general de prácticas abusivas y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado. En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate y, en particular, eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.”

En efecto, la norma del artículo 8 d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una disposición en ese sentido que se refiere exclusivamente a los

préstamos hechos por socios de sociedades de responsabilidad limitada. En la Directriz Interpretativa n.º 23-03, del 30 de junio de 2003, (derogada por la Directriz Interpretativa n.º 26-03, del 2 de setiembre de 2003) se había reconocido que esa asimilación automática del préstamo de un socio a un aporte **solo** se da en el caso de la sociedad de responsabilidad limitada.

Estando claros que el simple hecho de la condición de socio del prestamista no comporta la asimilación del préstamo a un aporte, salvo en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada, se debe recordar que uno de los clásicos corolarios del llamado principio de libre concurrencia en materia de precios de transferencia —la posibilidad de ajustar las transacciones entre empresas vinculadas según condiciones normales de mercado entre partes independientes—, tal como deriva de los CMC al artículo 9:

Éste no solamente permite corregir los tipos de interés aplicados en una relación financiera entre partes vinculadas cuando los mismos no responden a los de mercado, sino también calificar si aquello que se presenta como préstamo puede ser considerado como tal o debe ser considerado como una puesta a disposición de fondos de otra naturaleza y, en particular, como una participación en el capital social.⁷⁰

Esto es lo que se conoce como la aplicación de normas de “subcapitalización”, que consiste *“en hacer frente al suministro de recursos financieros a una sociedad mediante préstamo cuando por la vinculación existente y la proporción entre los fondos propios y los capitales prestados puede deducirse que el préstamo encubre una verdadera aportación de capital.”*⁷¹

En principio, podemos decir que la Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, puede desconocer operaciones calificadas como préstamos entre sociedades

⁷⁰ SANZ GADEA, E, “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 22, p. 19.

⁷¹ GARCÍA NOVOA, C., “La Influencia de las Beps en el Poder Tributario Internacional”, cit., p. 497.

vinculadas, asumiendo que, en la realidad, se trata de aportaciones al capital social.

Para intentar esclarecer esa "realidad", en la experiencia de distintos países se ha optado por la adopción de una actitud flexible que busca examinar las circunstancias propias de cada caso. Así, señala J.M. DE LA VILLA GIL⁷² que se suele examinar para esos efectos factores como la existencia o no de una promesa escrita incondicional de pagar cierta cantidad en plazo determinado; el hecho de que el préstamo se subordina a los derechos de otros acreedores; la proporción entre fondos ajenos y fondos propios de la sociedad; si las obligaciones son convertibles en acciones de la sociedad emisora; el hecho de que los pretendidos títulos de crédito se repartan entre los accionistas a prorrata de las acciones que detentan; los derechos de los detentadores en caso de impago de los intereses; si las partes tenían o no la intención de crear una relación deudor/acreedor.

Los propios CMC al artículo 10 (parágrafo 25) –que pueden ser utilizados como fuente interpretativa en su condición de *soft law*- señalan condiciones típicas en que los intereses de préstamos podrían ser asimilados a dividendos:

- el préstamo supera, en gran medida, las restantes aportaciones al capital de la empresa (o ha sido concertado para reemplazar una parte importante del capital que se ha perdido) y su cuantía no guarda una proporción razonable con los activos amortizables;
- el acreedor participa en las utilidades de la sociedad;
- el reembolso del préstamo está subordinado al reembolso de las deudas correspondientes a otros acreedores o al pago de dividendos;
- la cuantía o el pago de los intereses depende de las utilidades de la sociedad;
- el contrato de préstamo no contiene ninguna cláusula que prevea el reembolso en un plazo determinado.

La Administración Tributaria costarricense ha adoptado un enfoque de este tipo, dando relevancia al hecho de si se han pactado intereses o no, o si,

⁷² *Precios de transferencia y empresas multinacionales*, Instituto de Planificación Contable-Ministerio de Hacienda, Madrid, 1986, pp. 88-90.

habiéndose pactado, se pagan en forma desordenada o no se pagan del todo⁷³, o si se pagan únicamente intereses y no amortizaciones, manteniéndose la deuda viva por largos períodos, evidenciando que no se está ante una típica relación acreedor-deudor, o si hubo entrega real del dinero prestado.⁷⁴ También ha considerado no aceptable que los intereses se capitalicen, como resulta del caso resuelto finalmente con el fallo n.º 71-2006.

En distintos proyectos de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta se propuso la introducción de una norma de subcapitalización, para limitar la deducción excesiva de intereses y gastos financieros, orientada a que se pueda deducir intereses mientras que la relación entre el patrimonio de una compañía y sus pasivos no supere ciertas proporciones⁷⁵. Esta limitación no aplicaría a entidades sujetas a la fiscalización de la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) ni a la proporción de operaciones realizadas con este tipo de entidades por los contribuyentes. Tampoco aplicaría a intereses pagados a proveedores no vinculados, siempre que el interés no sea superior al promedio de tasas activas de interés anual en moneda local. Como crítica, se ha señalado la falta de una "cláusula" de equidad para aquellos casos en que una entidad requiera un nivel de endeudamiento superior y que éste se mantenga dentro de condiciones de mercado⁷⁶.

⁷³ En ese sentido ver DT-10-R-168-01 del 27 de diciembre de 2001, confirmada por el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 11 horas del 5 de agosto del 2004: "*al analizar el movimiento de estas cuentas de pasivo, se observa que las mismas han ido creciendo año con año, y las amortizaciones que reflejan en su mayoría se deben a reclasificaciones de cuentas a otros pasivos.*" En este caso se toma en cuenta también el hecho de que un pasivo provenga de unas cuentas por pagar de unos servicios entre compañías que no se pagaron en su oportunidad. Así, considerándose los servicios como inexistentes, entre otras cosas por no pagarse nunca, con más razón se considera el gasto financiero generado por las cuentas por pagar como no deducible.

⁷⁴ Ver el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo n.º 400-P-2006, de las 12 horas del 12 de setiembre de 2006.

⁷⁵ No será deducible el exceso del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el período impositivo (I) por dos veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses (D): $I \times (2 C/D)$.

⁷⁶ Esto se había resuelto en el Proyecto de Solidaridad Tributaria a través de una norma de flexibilidad que podía aplicar la Administración Tributaria. El Proyecto de Solidaridad Tributaria proponía una proporción 1 a 3, que es típica a nivel internacional. Una proporción 1 a 2 es

En la reforma recientemente aprobada mediante Ley 9635, se introdujo una disposición en la línea de la propuesta contenida en el Reporte Final de la Acción 4 de BEPS⁷⁷, basada en el establecimiento de un límite fijo, entre el 10% y 30%, que pueden representar los intereses y pagos asimilables de las utilidades antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITIDA). La reforma establece un límite del 20%. Contra lo recomendado por dicho reporte, no se incluye la posibilidad de aceptar un ratio de grupo multinacional, lo que permitiría a una entidad con gasto neto de intereses (diferencia entre intereses recibidos e intereses pagados) por encima del límite fijo del país deducir intereses hasta el nivel de la ratio interés neto/EBITIDA de su grupo multinacional. Asimismo, se excluyó la aplicación de la limitación tanto a las entidades financieras reguladas por la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF) como a los préstamos contraídos con en este tipo de entidades, así como entidades en el extranjero sujetas a supervisión similar. Esta regulación parece consistente con la idea de limitar los financiamientos entre entidades vinculadas y no frente a financiamientos con entidades independientes, capaces de analizar si realmente existen fenómenos de subcapitalización frente a los cuales no admitirían una decisión de financiamiento.

2.5.3.El tratamiento de los grupos de sociedades en fase de recaudación: responsabilidades solidarias y subsidiarias

Si bien Costa Rica carece de regulación de sistemas de responsabilidad solidaria o subsidiaria de las entidades miembros de un grupo de sociedades, resulta de interés traer a colación las figuras incluidas en la versión 2015 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT).

excesivamente restrictiva, en particular cuando el financiamiento se obtiene a través de figuras modernas como el leasing o el factoring, que pueden ser desarrolladas por entidades no sujetas a la Supervisión de la SUGEF.

⁷⁷ OECD/620 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, Action 4: 2014 Final Report.

En el artículo 34 MCTCIAT aparece el supuesto de la “*Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad*”:

“Los socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados responderán solidariamente por los impuestos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones, hasta el límite de éstos, en los casos en que exista responsabilidad limitada de sus integrantes y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.”

El Comentario 1 aclara que es un supuesto de responsabilidad objetiva. La responsabilidad se limita a los aportes y al período de posesión, siempre que estemos ante entidades con responsabilidad limitada. En sentido contrario, no existe límite en el caso de las personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que no limiten la responsabilidad patrimonial de sus integrantes, tal como señala el Comentario 2.

Se trata en realidad, de una desviación respecto de uno de los rasgos clásicos de la construcción de la persona jurídica, a saber, la separación del patrimonio social del de los socios. Como se sabe, este rasgo, en los casos en que el ordenamiento así lo reconozca, implica que la responsabilidad se debe circunscribir a lo aportado, esto es, a su propio patrimonio, excluyéndose la responsabilidad patrimonial universal de los socios.⁷⁸ En el supuesto que nos ocupa, este rasgo sufre quebranto en el sentido de que la Administración puede exigir responsabilidad en el patrimonio de los socios, no solo en el de la sociedad, prorrataando la deuda tributaria no cubierta en función de los aportes o participaciones.

Puede decirse que se trata de un caso de “responsabilidad directa” del socio como medida antielusoria, que tiene por objeto actuar en la fase de recaudación

⁷⁸ Véase, GARCÍA NOVOA, C., “La Responsabilidad de los socios y el abuso societario”, Comunicación Técnica en *Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributaria, Tomo I*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2015., p. 701.

de la obligación tributaria, sin perjuicio de que también la liquidación o determinación se realice con participación del responsable. Sin embargo, parece faltar un elemento muy relevante, a saber, que el desconocimiento de la separación patrimonial solo debería ocurrir en casos de abuso de la personalidad jurídica, lo cual sucede utilizar sociedades sin actividad económica que simplemente detentan bienes para sustraerlos del cobro de la deuda tributaria. Como señala C. GARCÍA NOVOA⁷⁹,

“Una cosa es que los indicios de simulación en una sociedad sean mucho mayores cuando ésta se convierte en titular de una masa patrimonial sobre la que existe el riesgo de un embargo de la Hacienda Pública por deudas de los socios personas físicas. En tales casos, la sociedad no tiene actividad económica y deviene una simple estructura detentadora de bienes, con lo que parece lícito desconocer la titularidad ficticia de la sociedad y entender que tales bienes pertenecen a los socios.

Pero una cosa es esto y otra muy diferente pretender arrumbar una regla esencial, ligada a los fundamentos de la teoría general del Derecho, como es la separación socio-sociedad, que debe respetarse en fase de responsabilidad.”

Debe observarse, por otra parte, que la responsabilidad no alcanza los recargos ni las sanciones, ni las obligaciones a cuenta, al limitarla a los “impuestos e intereses.”

En el ordenamiento colombiano encontramos una hipótesis similar, con la particularidad de que se excluye a las sociedades anónimas y asimiladas a anónimas. Respecto de ésta, en un comentario que aplica a la norma que nos ocupa, destaca F. LONDOÑO⁸⁰ lo curioso de esta tipicidad,

⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C., “La Responsabilidad de los socios y el abuso societario”, Comunicación Técnica en *Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributaria*, cit., p. 713.

⁸⁰ LONDOÑO, F., “La Responsabilidad Tributaria”, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, cit., p. 264.

“pues aunque la responsabilidad se consagra como solidaria, al aplicarla de manera individual a cada socio o asociados se vuelve mancomunada, cada uno responde sino hasta el porcentaje de su cuota de participación durante el tiempo que hubiese poseído las cuotas o partes de interés social. Es decir, que no es posible perseguir a todos los responsables solidarios por el monto total adeudado, sino sólo por lo que porcentualmente la correspondería. Por tanto, la responsabilidad es solidaria para los fines procedimentales de demandarlos a todos como deudores solidarios, pero la obligación sustancial de cada uno es mancomunada.”

El mismo autor⁸¹ señala el vacío respecto de la responsabilidad del socio gestor de una sociedad en comandita simple que no tenga aportes de capital en la misma, respecto de quien la norma no establece regla de mancomunidad alguna ni de cuantificación de la responsabilidad, problema que presenta también la norma que comentamos.

También es objeto de crítica la exclusión de las sociedades de capital, en particular cuando las sociedades anónimas se utilizan en negocios familiares, dado el interés directo que les asiste en sus negocios.⁸² El texto del MCCIAT se libra de esta crítica aunque sea parcialmente, pues por otro lado deja de ser razonable la atribución de responsabilidad en los casos de sociedades de capital abierto, como las que cotizan en Bolsa.

En el ordenamiento español, una norma emparentada es la de la letra b) del artículo 42.1 LGT, que establece la responsabilidad solidaria, en proporción a sus respectivas participaciones, de los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del art. 35 LGT, esto es, las entidades colectivas sin personalidad jurídica. En este caso no se presenta el problema de la negación del rasgo de separación patrimonial socio-sociedad, precisamente porque estamos ante entes que carecen de personalidad jurídica.

⁸¹ *Ibíd.*, p. 264.

⁸² Ver LONDOÑO, F., “La Responsabilidad Tributaria”, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, cit., p. 264.

Por otra parte, el artículo 35 MCTCIAT introduce un supuesto de responsabilidad solidaria entre todas las personas, empresas o entidades que conforman un conjunto económico, por los adeudos tributarios generados por cada uno de ellos (numeral 1). El numeral 2 establece una presunción relativa de existencia de conjunto económico, cuyo hecho base es la participación de manera directa o indirecta en la dirección, capital, control o administración de otra u otras personas, empresas o entidades. El numeral 3 remite a la reglamentación los supuestos en los que se configurará el conjunto económico.

El Comentario 4 ofrece una redacción alternativa cuando se desee una mayor precisión o delimitación del concepto de grupo económico, la cual se destaca por estos elementos:

- Se aclara que la identificación de un conjunto económico no exige la confección de un balance consolidado.
- Se establece una “presunción” –que ahora no aparece como relativa- de la existencia de un conjunto económico cuando:
 - a) Exista una unidad de dirección o una coordinación conjunta de la actividad económica de diversos sujetos, lo que podrá manifestarse en la identidad de las personas que ostentan poderes de decisión para orientar o definir las actividades de cada uno de ellos o la existencia de vínculos de parentesco entre los titulares o integrantes de sus órganos de decisión.
 - b) Exista una participación recíproca en el capital entre diversos sujetos o un traslado mutuo de ganancias o pérdidas.
 - c) La actividad económica de diversos sujetos se organice en forma conjunta, ya sea porque cada uno de ellos realiza una etapa de la misma cadena productiva o porque su giro es similar o utilizan en común capital o trabajo o tienen una estructura comercial o industrial común.

El Comentario 1 ofrece una detallada justificación de la figura:

1. Se trata de una norma específica de extensión de responsabilidad, cuyo fin es obtener una mejor garantía para el crédito fiscal en caso de desdoblamiento de capitales entre distintas empresas), ello en vista de ser innegable la proliferación de organizaciones de empresas (independientes entre sí) que responden a un mismo grupo económico, con fuertes vinculaciones. Es común que en ciertas ocasiones algunas de estas empresas incurran en incumplimiento de sus obligaciones tributarias y en estos casos, de acuerdo a las normas sobre obligados tributarios sólo es posible obtener la satisfacción del crédito de la empresa contribuyente, puesto que no hay una unidad jurídica entre los integrantes del grupo (esto es, no verifican el mismo hecho generador). No obstante, existen vínculos intensos entre las empresas que, de ser reconocidos por las normas tributarias, permitirían ampliar y fortalecer la garantía patrimonial del acreedor, en el sentido de permitirle ir contra el patrimonio de los restantes integrantes del grupo.

Esta responsabilidad puede yuxtaponerse con la del artículo 34, por lo que habría que entender que si la participación en el capital o en la dirección pasa de ciertos niveles, a definir reglamentariamente, aplica la responsabilidad de este artículo que, a diferencia de la del anterior, sí tiene las connotaciones de una solidaridad sustantiva plena: responden por la totalidad de la deuda.

Es de observar que las llamadas "presunciones" de vinculación realmente no son tales, pues les falta la estructura típica de una presunción: hecho base, hecho presunto, y un nexo de probabilidad o normalidad entre ambos. En realidad, los supuestos indicados como hechos base carecen de hecho presunto, pues factores como la participación directa o indirecta en el capital o dirección, o la unidad de dirección son en sí mismos elementos definitorios de lo que es un conjunto económico. Así, pese a que los Comentarios 2 y 3 resaltan el valor de la estructura presuntiva como mecanismo de protección de la seguridad jurídica de los contribuyentes –a través de la posibilidad de prueba en contrario- y como

mecanismo facilitador de la aplicación administrativa de la figura, lo cierto es que falta en la construcción de la norma el “hecho presunto” a probar con el indicio de la prueba del hecho base o a ser sometido a prueba en contrario. Así, por ejemplo, el participar de manera directa o indirecta en el capital de una entidad no se presenta como indicio de otro hecho, que sería el presunto.

La única forma en que estos factores adopten la figura de una presunción sería que la reglamentación que se haga establezca elementos definitorios del grupo más precisos, bastando para tener por probados estos últimos la existencia de los hechos base más genéricos descritos en el artículo 35. Por ejemplo, si en la reglamentación se establece que la participación directa en el capital debe ser al menos del 25%, la mera participación en el capital podría ser el hecho base del hecho presunto (participación en al menos el 25% del capital). Sólo así tendría sentido la “prueba en contrario”, que requiere primero saber contra qué se prueba: en el ejemplo, se probaría contra el hecho presunto de que se tiene al menos el 25% del capital.

Esta técnica para definir cuándo hay un conjunto económico luce un tanto alambicada si la comparamos con las normativas usuales en materia de precios de transferencia o de regímenes de tributación consolidada, en que la definición de los supuestos de vinculación o de la existencia de un grupo o conjunto económico no se presentan como hechos base de otro hecho -el presunto-, sino simplemente como elementos definitorios del presupuesto mismo de la vinculación o de la existencia del conjunto económico.

En general, esta forma de responsabilidad es susceptible de los mismos cuestionamientos relativos a las circunstancias en que resulta razonable levantar el velo social y desconocer el principio de separación patrimonial de las entidades, ya no solo frente al patrimonio de los socios sino de otras entidades vinculadas o relacionadas. Como vimos, este tipo de solución luce bien frente a los casos de entidades sin actividad económica, meras detentadoras de bienes, que representan un abuso de la personalidad jurídica. En cambio, luce excesiva como regla general indiscriminada, tal como sucede en el caso que nos ocupa.

Además, esta forma de responsabilidad solidaria indiscriminada al interno del conjunto económico no encaja con la normativa usual en los países para el

tratamiento de las transacciones entre partes relacionadas, que como vimos respeta el principio de entidad separada. Tratándose de un régimen de aplicación obligatoria tampoco comulga con los regímenes voluntarios de consolidación.

Ciertamente la norma de responsabilidad que analizamos no es lógicamente incompatible con un enfoque de precios de transferencia, ni tampoco, como señala el Comentario 4 al artículo 35 MCTCIAT en la propuesta de redacción alternativa, exige la consolidación contable ni tributaria de las empresas, pues mientras aquellos operan en la fase de determinación de las obligaciones tributarias, el régimen de responsabilidad opera respecto de la garantía del cobro (fase de recaudación) de tales obligaciones. No obstante, sí representa una solución radical que borra, para efectos tributarios, el principio de separación patrimonial de la persona jurídica.

Es de observar, además, que el conjunto económico del artículo 35 no constituye un sujeto con capacidad de obrar tributaria, sino que lo que se establece son reglas de responsabilidad que, reconociendo la distinta subjetividad de los entes miembros del grupo, se les atribuye la condición de responsables solidarios entre sí.⁸³

El artículo 39 MCTCIAT establece la responsabilidad subsidiaria de la sociedad por la deuda de los socios, al disponer que

Responderán subsidiariamente por la deuda tributaria de los socios, asociados, miembros o copartícipes, las personas jurídicas constituidas por aquellos en las que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto o en las que concurra una voluntad rectora común con ellas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido constituidas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente al Fisco.

⁸³ Un interesante análisis de figuras de conjunto económico en el que se llega a la conclusión de que no constituyen sujetos de obligaciones tributarias puede verse en GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 10 ed., actualizada por NAVARRINE, S.C. y ASOREY, R.O, cit., p. 427.

Se trata de una modalidad del denominado en doctrina "levantamiento del velo societario" o "allanamiento de la personalidad jurídica", tal como destaca el Comentario 1. Como explica SANCHEZ HUETE⁸⁴, el

"levantamiento del velo es la expresión metafórica con la que se designa la operación consistente en desconocer y prescindir de la subjetividad que reconoce el ordenamiento a la persona jurídica. Se trata de una doctrina jurisprudencial que tiene su origen en el Derecho anglosajón...

Se pretende evitar el empleo abusivo de la persona jurídica para eludir el principio de responsabilidad patrimonial universal o para ocultar la titularidad real de unos bienes; en definitiva, se utiliza para evitar el fraude...

La idea básica es que no cabe la alegación de la separación de patrimonios de la persona jurídica por razón de tener personalidad jurídica, cuando tal separación es, en realidad, una ficción que pretende obtener un fin fraudulento, como incumplir una obligación, eludir la responsabilidad, aparentar insolvencia, etcétera."

El origen jurisprudencial de la figura se ha desarrollado bajo ciertos principios:

1. *Principio de aplicación casuística*: Se valora cada situación en concreto. Dificultad intrínseca para establecer reglas generales, objetivables y comúnmente aprehensibles.
2. *Principio de aplicación judicial*: Sólo ahí se dan garantías de una adecuada solución al conflicto entre justicia y seguridad jurídica.
3. *Principio de excepcionalidad*: El levantamiento del velo es una situación excepcional, pues afirmar la generalidad de su existencia va en contra de la existencia misma de la personalidad jurídica de las sociedades

⁸⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, p.p. 32-35.

4. *Principio de subsidiariedad*: puede aplicarse únicamente cuando no es posible considerar otras técnicas de corrección.⁸⁵

Por ello, en el traslado de la doctrina del levantamiento del velo al ámbito normativo, como sucede con la norma de comentario,

“existe el riesgo que la aplicación generalizada de la responsabilidad subsidiaria basada en el levantamiento del velo, junto a la amplia apreciación de los supuestos originantes por órganos administrativos, no aseguren la excepcionalidad, ni la corrección y justicia de su aplicación. Ello lleva a cuestionar de manera profunda el principio de seguridad, el otro parámetro en que bascula la justificación de la existencia de dicha doctrina, fundamento de la institución de la responsabilidad tributario-sancionadora establecida normativamente.”⁸⁶

El Comentario 2 resalta cómo se deja de lado el reconocimiento de la sociedad como persona distinta y separada de los socios. El Comentario 3 resalta que este recurso debe ser excepcional “*dados los riesgos para el tráfico jurídico*”, por lo cual debe “*concurrir una situación probada de control por parte del socio o accionista de la sociedad y una situación de abuso o fraude de la personalidad jurídica*”. Llama la atención que esta prevención de condicionar la figura a situaciones de abuso o fraude de la personalidad jurídica no aparece en los casos ya vistos de responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad (artículo 34) –que es justamente inverso al que nos ocupa, socios respondiendo por la sociedad frente a la sociedad respondiendo por los socios- o de los integrantes de un conjunto económico (artículo 35), en que sucede exactamente el mismo fenómeno de levantamiento del velo.

⁸⁵ Cfr. SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 56 ss.

⁸⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p. 49. Preocupación que comparte GARCÍA NOVOA, C., “La Responsabilidad de los socios y el abuso societario”, *Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributaria*, cit., p. 714.

La norma del artículo 39 guarda similitud con el supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43,1 h) de la Ley General Tributaria española,

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

En este literal se regula el fenómeno de la llamada "sociedad refugio", en que el socio realiza la actividad y asume las obligaciones tributarias, pero el patrimonio (activos, en particular) es de la sociedad. Por lo tanto, la responsabilidad se atribuye a la dominada.⁸⁷

En el mismo artículo 43,1 de la LGT, aparece también otro supuesto de responsabilidad subsidiaria, que es el fenómeno inverso, el de la sociedad pantalla:

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

⁸⁷ Véase al respecto SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 255 ss.

En este supuesto, ausente en el artículo 39 MCTCIAT, la sociedad dominada realiza la actividad y asume las obligaciones tributarias; sin embargo, el patrimonio es del socio dominante, por lo que la responsabilidad se atribuiría al socio dominante.⁸⁸

La razón de que el MCTCIAT no recoja este segundo supuesto que sí contempla la LGT española es que el tema de la responsabilidad del socio está regulado como responsabilidad solidaria en el artículo 34, sobre el cual ya hemos manifestado el reparo de que no venga condicionada la responsabilidad a situaciones de abuso de la personalidad jurídica.

En cuanto al objeto de la responsabilidad, el artículo 39 utiliza el concepto de "deuda tributaria", que según la definición del artículo 69 MCTCIAT abarca las sanciones pecuniarias, lo cual se justifica por el carácter abusivo del uso de la personalidad jurídica.

Como señala SÁNCHEZ HUETE⁸⁹, en relación con el inciso h) del artículo 43,1 LGT, los requisitos que habilitan la aplicación de esta responsabilidad tributaria son:

- Que exista un crédito tributario vencido y exigible. La obligación tributaria debe ser de fecha anterior al negocio fraudulento a través del cual se pretende disminuir la solvencia del patrimonio del deudor.
- Que el sujeto, con posterioridad a la adquisición de la condición de deudor, celebre un negocio que beneficie a un tercero persona jurídica.
- Que la Administración resulte perjudicada en su crédito tributario por tal negociación.
- Que la negociación suponga el otorgamiento de un beneficio real a la sociedad refugio, aunque ficticiamente no lo sea, porque se

⁸⁸ Véase al respecto SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, p.p. 179 ss.

⁸⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 258-259.

oculte en un contexto aparentemente recíproco y de prestaciones equivalentes. Resulta esencial la existencia de ocultación patrimonial por el deudor, que el negocio constituya un medio fraudulento de elusión de la responsabilidad patrimonial del deudor. Así, la sociedad ostenta la titularidad formal de los activos de la persona dominante. En este caso se trata de plasmar el supuesto que entraña la sociedad de activo, que posee de manera aparente los bienes y derechos atribuibles al obligado (sujeto dominante).

- Que exista un conocimiento y ánimo de perjudica al acreedor tributario.

En la estructura de esta forma de responsabilidad encontramos, por una parte, al sujeto dominante, que podría tener la condición de socio, asociado, miembro o copartícipe, según el tipo de entidad de que se trate, y, por otra, a la persona jurídica aparente. Es de notar que no se incluye a los entes colectivos sin personalidad jurídica del artículo 26,2 MCTCIAT, a diferencia del caso español. Tampoco se incluye a las personas físicas, como sí lo hace la norma española previniendo el uso de testaferros.⁹⁰

De este modo,

existe una transmisión de activo patrimonial –bienes y/o derechos– del obligado tributario a la entidad aparente. Dicha transmisión es genérica, pero también puede consistir en bienes y derechos concretos, particulares, con la finalidad de conseguir la insolvencia. No es la generalidad o

⁹⁰ Cfr. SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p. 261, quien califica la opción del legislador español como revolucionaria desde la filosofía que anima a la doctrina del levantamiento del velo, pues ésta únicamente se aplica a las personas jurídicas. Para el autor, "el afirmar que la subjetividad de la persona física pueda ser, toda ella, instrumento, objeto de otra, repugna al Derecho pues dicha afirmación parte de poder desconocer dicha subjetividad." Por ello, lo que debe entenderse es que la norma aplica cuando se cuestiona que la transmisión del patrimonio al testaferro sea verdadera. Véase p. 268.

singularidad de la transmisión lo que fundamenta la aplicación de dicha normativa, sino la insolvencia patrimonial que origina.⁹¹

En cuanto al grado de control, la norma establece que éste debe efectivo, aunque, como apunta C. GARCÍA NOVOA⁹² respecto del caso español, no se especifica "qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo, si éste se limita a una mayoría del capital, que podría fijarse en más del 50 por 100 o en más del 33 por 100, o si se va a atender a los fondos propios, los resultados o los derechos de voto."

Además, el control puede ser directo o indirecto –frase ausente en el inciso h) del artículo 43,1 LGT, no así en el inciso g), lo que ha traído dificultades interpretativas-. Así, deben entenderse inmersos en el concepto de control indirecto las hipótesis en que éste se ejerce a través de otra sociedad en la que se tiene participación.

La figura requiere que concurra una voluntad rectora común. La norma española, a diferencia de la del artículo 39 MCTCIAT, agrega que debe que existir una unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. Si bien estos caracteres no están recogidos en la norma del MCTCIAT, pueden ser útiles para delimitar los casos en que se da abuso de la personalidad jurídica. Como destaca SÁNCHEZ HUETE, tales "*ideas manifiestan dos planos: el subjetivo, en la exigencia de unicidad de personas, y el patrimonial, por la unicidad de esferas económicas y la interrelación patrimonial propia de conductas de confusión o desviación del mismo. Tanto unicidad, como confusión o desvío comportan una idea común de pérdida de autonomía del patrimonio de la entidad aparente.*"⁹³

La unicidad "*remarca la idea de identidad e indistinguibilidad patrimonial. Lo contrario es la existencia de alteridad, aspecto consistencial a la diversidad*

⁹¹ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p. 282.

⁹² GARCÍA NOVOA, C., "La Responsabilidad de los socios y el abuso societario", *Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributaria*, cit., p. 714.

⁹³ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p. 91.

subjetiva y patrimonial.” En cuanto a la unicidad de personas, esta implica que el socio y la sociedad son, en realidad, el mismo. Si no existiera la apariencia de la entidad, los intereses que representa serían idénticos a los del sujeto integrante del sustrato. No existen otros socios en el seno de dicha apariencia, con lo que resulta una referencia expresa a las sociedades unipersonales. Esta exigencia de identidad subjetiva impide su aplicación a las entidades dominadas por intereses familiares. Tal identidad también se puede manifestar en la identidad de administradores en la entidad dominante y la dominada.⁹⁴

La unicidad de esferas económicas alude a la existencia de un funcionamiento conjunto y estrechamente imbricado de las economías de dominante y dominada, de una cohesión e interdependencia de patrimonios e intereses.⁹⁵

La confusión patrimonial denota la idea de que los patrimonios son indistinguibles y la desviación los efectos que se pretenden. Así, la primera se manifiesta en la libre disponibilidad de los bienes aportados al patrimonio social, en elementos indiciarios tales como el uso de una caja única por los diversos sujetos, el compartir los recursos materiales y personales sin que existe una contraprestación, de una sola dirección unitaria, de un funcionamiento organizativo común, de la confusión de plantillas, de la apariencia externa, de proveedores, de clientes. Se origina así una indiferenciación entre la esfera patrimonial social y la propia o personal: las dos entidades comparten las instancias y medios de producción, proveedores, clientes, trabajadores, directivos.⁹⁶

En cuanto a la desviación patrimonial normalmente entraña la confusión patrimonial. Como explica SANCHEZ HUETE⁹⁷:

⁹⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 92-93.

⁹⁵ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p. 91.

⁹⁶ Cfr. SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 94-95.

⁹⁷ SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio) en la nueva LGT*, cit., p.p. 288-289.

“el desvío patrimonial supone crear o configurar una entidad para que reciba el activo patrimonial de la persona obligada. Tal finalidad evasiva puede llevarse a cabo, bien a través de un desvío de activos, mediante un proceso de descapitalización, también puede planificarse a través de una configuración originaria, sin que exista dicho traspaso, pero en que se dé una confusión patrimonial. En este último supuesto se crean diversas entidades, en una se ubican escasos activos y la plantilla de personal –foco normal de créditos de Seguridad Social e impositivos.- y en otra entidad, se atribuyen los activos o productos finales de la actividad que poseen un mayor valor añadido. Las formas de llevar a cabo el proceso de descapitalización son muy variados, desde la configuración de créditos aparentes a abonar a diversos sujetos –por cargos, dietas- la creación de créditos preferentes a la Hacienda pública para hacerlos ineficaces, hasta el traspaso de bienes y derechos infravalorados...”

Se trata, en definitiva, de supuestos de desdoblamiento patrimonial con fines fraudulentos, conductas que han de ser reprimidas por nocivas. Se trata de la existencia de una entidad con obligaciones tributarias que no desea asumir; para ello pretende frustrar el derecho de cobro de la Administración sobre el activo de la entidad. A tal fin utiliza una entidad jurídica a la que se trasvase el activo existente de la primera entidad deudora. Dicho trasvase se efectúa de muy diversas formas: creando créditos privilegiados para su cobro preferente, estableciendo ventas formales, aparentando traspaso de dominio, atribuyendo salarios o retribuciones elevadas... sea, se preconstituyen créditos a favor de la entidad refugio y contra su patrimonio, originando un falso trasvase del activo empresarial.”

Si bien esta figura tiene un origen en la doctrina de levantamiento del velo, no llega al extremo de eliminar para efectos tributarios la distinta subjetividad de las personas físicas y jurídicas involucradas para crear un sujeto específicamente tributario único. Se trata más bien de atribución de responsabilidad, con respecto de la subjetividad tributaria independiente de socio y sociedad.

2.5.4. Reorganización societaria

Las fusiones y adquisiciones de empresas, a las que a veces se les alude con las siglas "M & A" (del inglés *Mergers and Acquisitions*), son un aspecto de la estrategia corporativa, las finanzas empresariales y la dirección de negocios, que consiste en la compra, la venta o la combinación de diferentes empresas que pueden ayudar, financiar o hacer crecer un negocio en marcha sin tener que crear una entidad de negocios nueva.

Partiendo de que la mayor parte de las legislaciones gravan las ganancias de capital en el tanto se realicen, se suele plantear si realmente se requiere un régimen especial de exoneración o diferimiento de las ganancias de capital que se generan en operaciones de reorganización empresarial en que hay continuidad del negocio y de los socios, pues en tal caso podría argumentarse que se trata de ganancias de capital no realizadas, lo que implicaría de suyo el no gravamen.

En efecto, se argumenta⁹⁸ si es necesario un régimen de beneficio si según el principio económico y contable y de realización un traspaso al interno de un mismo grupo no implica una real manifestación de capacidad económica. Ciertamente esto es claro en los casos de fusión y escisión en que hay sucesión a título universal más que transmisión. Sin embargo, esto ya no queda tan claro en casos como el de la escisión en que cambia la composición accionaria de la o las sociedades destinatarias.

Para evitar este tipo de discusiones, muchos países han optado por cortar por lo sano y han establecido regulaciones explícitas para garantizar un principio de neutralidad fiscal en este tipo de transacciones.

Así⁹⁹, la Unión Europea, Estados Unidos, Japón tienen regulaciones desarrolladas y específicas (desarrollo de la directiva 90/434/CEE del 23/6/1990).

⁹⁸ Cfr. CAHN-SPEYER WELLS, P. "Relatoría General. Fusiones y Adquisiciones. Aspectos Internacionales", *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, T. I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, p.p. 32 ss.

⁹⁹ Tomamos los datos de la excelente síntesis de CAHN-SPEYER WELLS, P., "Relatoría General", ob. cit., p. 7. Véase en esta obra las ponencia nacionales de los distintos países.

En América Latina aunque con menor grado de desarrollo, tienen regímenes específicos Argentina, México, Perú y Brasil.

En los países latinoamericanos se suele condicionar normalmente al principio de permanencia de actividades y de continuidad de los socios (Argentina, Bolivia, México), aunque no es el principio adoptado en la Unión Europea, que se basa en un régimen exonerativo o de diferimiento.

Otros países, como Costa Rica, Chile, Venezuela y Nicaragua carecen de regulación y, por tanto debe acudir a interpretaciones que muchas veces arrojan poca seguridad jurídica.

En todo caso, sea por la vía interpretativa sobre el concepto de realización, sea por la vía de normativa explícita, lo deseable sería la prevalencia de un principio de neutralidad impositiva: los impuestos no deben ser un factor que incida en el comportamiento de los contribuyentes, que provoque distorsiones en la competencia económica.

En los esquemas de normativa explícita, el principio de neutralidad fiscal o impositiva es implementado a través de un mecanismo de diferimiento impositivo: no se exigirán impuestos por plusvalías (diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y el valor neto contable) que se generen con la transmisión de bienes y derechos con ocasión de operaciones de reestructuración, pues los elementos patrimoniales conservan el valor que tenían en la entidad transmitente; el gravamen se pospone hasta que los bienes sean enajenados. Obviamente, para que tenga sentido se requiere la norma previa de que el valor de transmisión de un elemento patrimonial es el de mercado.

Es importante decir que estos regímenes explícitos se hacen más necesarios en los ordenamientos en que se han introducido normativa sobre precios de transferencia, pues claramente constituyen una excepción al principio de *arm's length* entre partes vinculadas.

El caso de Costa Rica¹⁰⁰, hasta la aprobación de la Ley 9635, era de ausencia de normativa explícita sobre la materia. Esta ley incluye la figura en estos términos:

“En caso de reorganización empresarial por distintos medios, como la adquisición de acciones, cuotas o partes de interés, aportes no dinerarios en activos, fusiones, escisiones, compra del establecimiento mercantil, compra total o parcial de activos y/o pasivos y otros, reglamentariamente se establecerán las condiciones para no considerar realizadas las ganancias de capital que se puedan generar, con base en los principios de neutralidad fiscal, continuidad del negocio y de los intereses accionarios, y siempre que en la operación de reorganización medie un motivo económico válido.

En todo caso se mantendrán los valores históricos de los bienes y derechos transmitidos en las distintas operaciones a efectos de determinar las posibles ganancias o pérdidas de capital que se produjeran con ocasión de una enajenación posterior de aquellos.”

© Copyright Seast – All rights reserved

¹⁰⁰ No obstante, un esfuerzo de aplicación de la normativa vigente y sus consecuencias puede verse en TORREALBA, A., “La Normativa Costarricense de Derecho Tributario Internacional”, cit., p.p. 393 ss.