

Sala Primera de la Corte

Resolución N° 00383 - 2022

Fecha de la Resolución: 24 de Febrero del 2022 a las 10:02

Expediente: 14-001638-1027-CA

Redactado por: Damaris Vargas Vásquez

Analizado por: SALA PRIMERA

Texto de la Resolución



Exp: 14-001638-1027-CA

Res. N° 000383-S1-2022

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las diez horas dos minutos del veinticuatro de febrero de dos mil veintidos .

Proceso de conocimiento establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, por **GLAXOSMITHKLINE COSTA RICA S.A.**, representada por su tesorero con facultades de apoderado generalísimo, Nelson Johnson de Jesús; contra el **ESTADO**, representado por la Procuradora Maureen Vega Sánchez. Figuran como apoderados especiales judiciales de la actora, Anayansi Mora Palma, José Antonio Saborío Carrillo y Rafael Luna Rodríguez. Las personas físicas son mayores de edad.

Redacta la magistrada Vargas Vásquez; y

CONSIDERANDO

I. El 4 de marzo de 2014, la empresa GlaxoSmithKline Costa Rica S.A. (en adelante GSK) presentó demanda contra el Estado y en lo que al caso interesa manifestó, el 20 de septiembre de 2007 la Administración de Grandes Contribuyentes (en adelante AT), le notificó el oficio número **1972000070074** referente al inicio de actuaciones fiscalizadoras tendientes a verificar la exactitud y legalidad de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 2004 y 2005. El 5 de marzo de 2009, la AT le comunicó el traslado de cargos y observaciones número **2752000021373**, en donde determinó un aumento en el impuesto a las utilidades por la suma de ¢210.327.210,00 para el período fiscal 2004 y de ¢184.311.611,00 para el de 2005. El total del ajuste fue de ¢394.638.821,00. Para ello se basó en un estudio de precios de transferencia utilizando el método denominado CUP. Así, el 20 de marzo de 2009, la AT le notificó el traslado de cargos sancionador número **1931000212951** que impuso una multa de 25% del impuesto dejado de pagar, por el monto de ¢52.581.803,00 para el 2004 y ¢46.077.903,00 para el 2005; para un total ¢98.659.706,00. Todo lo cual fue impugnado. Sin embargo, el 8 de julio de 2009 se le comunicó la resolución determinativa **DT10V-066-09** que confirmó los ajustes y en la **Infrac DT10R-067-09**, notificada el 29 de julio de 2009, ratificó las multas. Se manifestó opuesta. Así, el 26 de noviembre de 2010 la AT le notificó la resolución **AU-10R-124-10**, manteniendo los ajustes; y el 2 de mayo de 2011 la resolución **Infrac Au10R-042-11** refrendando las multas. Lo cual apeló. El 5 de marzo de 2013, el Tribunal Fiscal Administrativo (TFA) le notificó el fallo **TFA-061-2013** en donde declaró sin lugar el recurso; asimismo, el 25 de octubre de ese año le comunicó el voto **TFA-456-2013** mediante el cual revocó y anuló las sanciones que se le habían impuesto. El 30 de mayo de 2013 la AT le comunicó la resolución **SFGCN-AL-70-13** en la cual liquidó los intereses generados por las obligaciones tributarias del impuesto a las utilidades. El 20 de junio siguiente, mediante formularios de pago números **1105000198793** y **1105004109483** canceló el principal e intereses. Con base en esta relación de hechos y lo definido en audiencia preliminar, en lo de interés solicitó la nulidad de los siguientes actos: a) **TFA-061-2013**, b) **DT10V-066-09**, c) **AU-10R-124-10**, d) traslado de cargos y observaciones **2752000021373**, e) **SFGCN-AL-70-13**. Pidió la devolución de ¢722.350.851,00 pagados. Las costas a cargo del Estado. Este contestó de manera negativa y adujo la defensa de falta de derecho. El Tribunal en resolución número 88-2019-I de las 9 horas 30 minutos del 16 de septiembre de 2019, acogió la excepción planteada y declaró sin lugar la demanda, con las costas y sus intereses a cargo de la parte actora. Inconforme GlaxoSmithKline presentó recurso de casación.

II. **Alega los siguientes cuatro motivos por razones de fondo. Primero:** aduce, en el expediente se cuenta con las siguientes pruebas: 1- Estudio sobre inaplicabilidad en el caso de estudio del método CUP contratado a PriceWaterHouseCoopers (en adelante PwC) firma especialista en la materia. 2- Estudio de precios de transferencia emitido por esa misma compañía. 3- Estudio de precios de transferencia preparado por la AT. 4- Peritaje sobre el análisis de los documentos anteriores a la luz de las Guías de Precios de Transferencia (en lo sucesivo las Guías) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE). 5- Testimonio del auditor a cargo del caso. Todo lo anterior, en el tanto la empresa ha pretendido combatir el estudio de precios de transferencia que hiciera la AT para los períodos 2004 y 2005 y que generó el ajuste que se le hiciera en el

impuesto. Manifiesta **preteridas** las siguientes probanzas: a) el análisis contratado a PwC. b) El informe del perito como sus declaraciones en juicio. c) Informe en donde se indica que el método CUP no es el más adecuado. Según lo señala, el informe contratado a la empresa PriceWaterHouseCoopers que indica hay un mejor método, dice que este no es fiable en el tanto para aplicarlo se requiere de muchos ajustes, razón por la cual es mejor usar el método TNMM que es más confiable al requerir menos ajustes para hacer comparable la información. Sobre dicho informe, el Tribunal no explicó por qué no lo consideró prueba idónea. Lo anterior lo califica el recurrente de una *lógica perversa* para analizar la prueba, pues, nada de lo que se aporte como prueba va a resultar apto para refutar la posición administrativa. El estudio aportado por GSK reúne todos los requisitos técnicos incluyendo un análisis detallado de la elección del método. Dice, se demuestra así que la AT actuó en contravención de lo dispuesto en los numerales 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública (LGAP). En el caso del peritaje, con este se demostró que el traslado de cargos hecho por la AT no cumplía con lo dispuesto en las Guías; pero, además, en juicio señaló que el trabajo de la AT fue sesgado y que no podía ser considerado como un estudio sobre precios de transferencia. Arribó a dicha conclusión después de hacer una comparación entre el estudio pagado por la empresa actora y el realizado por la AT. El perito realizó una matriz en donde expuso las falencias del estudio de la Administración, pero no fue considerado idóneo por parte del Tribunal sin que medie justificación alguna. Ello violenta el numeral 16 de referencia. El perito tuvo a la vista tanto el estudio realizado por GSK como el expediente administrativo del caso, por eso concluyó que el realizado por la AT "*no se sostenía*". Así, el Tribunal omite toda valoración de esta prueba. Respecto del informe técnico de PriceWaterHouseCoopers en donde señala la improcedencia del método CUP por no ser posible de aplicar en un caso como el de estudio. Se trata de un análisis técnico sobre precios de transferencia; hace una evaluación de dicho método, así como los factores que afectan la comparabilidad, específicamente para el caso de la empresa en Costa Rica. Enlista ocho factores claves y finalmente deduce que el método CUP no es el más confiable ni apropiado para el estudio de las transacciones de exportación de producto manufacturado por la actora a entidades en el exterior. Acota, la escogencia del método no puede basarse solo en aspectos cuantitativos, sino que se deben tomar en cuenta también situaciones cualitativas, lo que significa examinar las condiciones reales de la empresa, sector de operación, identificación de comparables: características de productos, análisis funcional, términos y condiciones contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocio. Como corolario de todo lo anterior, aduce la casacionista, dos argumentos que repite para cada una de las probanzas que indica preteridas, primero, el voto número 4940-2012 de la Sala Constitucional, consideró que la Directriz 20-2003 del Ministerio de Hacienda no transgredía el orden constitucional del país, de allí se debe entender que para resolver el caso lo importante es determinar cuál método es mejor, seleccionando la técnica más fiable y con la información más confiable. Segundo, el Tribunal asumió una posición sesgada y complaciente ante la AT, incluso deja de lado el peritaje, en donde se reconoce que lo realizado por la AT se aleja de las disposiciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Los juzgadores terminan por atribuirle a la AT una facultad o posibilidad de utilizar las Guías, lo que contraviene lo dispuesto en la resolución constitucional referida líneas atrás, pues ese voto afirma que las reglas deben ser acatadas e incorporadas al ordenamiento jurídico. Por eso, estima que la conclusión del Tribunal es errada, pues aún y cuando consideró que el método escogido por la AT era incorrecto, lo justifica aduciendo una falta de información cuantitativa que nunca aportó la contribuyente. No hay justificación para que la AT no haya analizado, revisado, valorado y realizado un estudio conforme los lineamientos de la OCDE. En otro orden de ideas, agrega, el Tribunal valoró indebidamente la aplicación del método CUP como método confiable para aplicar a este caso. La utilización de dicho método por parte de la AT fue forzada, la cual atiende a la incapacidad de esta para aplicar otros métodos dado que no cuenta con las herramientas básicas e indispensables que debería tener. Así, en el tanto pretenda el enjuiciamiento de los contribuyentes, requiere primero de una base de datos especializada para realizar ajuste de precios de transferencia. Es obligación de la AT demostrar por qué el método CUP era el adecuado a aplicar en este caso, cuando es posible acudir a otros dentro de las Guías. La decisión es forzada y no una escogencia de la Administración, pues como no cuenta con una robusta base de datos, no está en la capacidad de hacer estudio de precios de transferencia. La licencia que permite tener los datos y por ende hacer este tipo de análisis, se adquirió hasta en el 2015; pero, aun así, la AT realizó ajustes en precios de transferencias, aplicando el método CUP de manera forzada sin que fuese la técnicamente correcta. El problema con ese método es que no requiere de base de datos especializada, ya que utiliza la información del contribuyente lo que implica métodos manuales e inversión incalculable para hacer búsquedas "*a dedo*" de comparables, pudiendo lograr una aproximación a rangos de mercado. Una base de datos en precios de transferencia recopila información financiera de empresas alrededor del mundo, las mejores tienen entre 4.000.000,00 y 20.000.000,00 de empresas; en donde se incluye información homologada de su inventario, con el fin de *comparar la comparabilidad*. Por ello a la AT se le hace materialmente imposible utilizar comparables externos. El propio perito en su informe, y en juicio, indicó que el estudio hecho por la AT carece de todos los elementos que exigen las Guías para hacer un estudio de precios de transferencia. Para el Tribunal lo realizado por la AT es aceptable en el tanto cualquier falencia lo atribuye como una responsabilidad de la empresa. Para el recurrente, el Tribunal no tiene conocimientos técnicos en la materia y por ello consideró bien realizado el estudio de la AT; sin tomar en cuenta que, durante el proceso determinativo, la carga de la prueba corresponde a la Administración. El auditor tenía la obligación de solicitar la información necesaria conforme lo exige el numeral 214 de la LGAP; así, cuando el 7 octubre de 2008 la empresa ante sus peticiones reconoció que el precio a las afiliadas es menor en virtud de factores como "*publicidad, promoción y otros*", era obligación de la AT determinar de qué se trataban esos otros, y si estos eran posibles elementos que determinarían los precios del transferencia. Por eso, el método escogido no es confiable, ya que hay elementos que se hacen difíciles de comparar: riesgos por demanda, incobrables, tipo de cambio, niveles de demanda en los países a las cuales se realizaron ventas, entre otros. Para la recurrente, la carga de la prueba le correspondía a la AT por así establecerlo las Guías; además, conforme los numerales 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT), no es posible ampliar los deberes del contribuyente. **Segundo**, alega, para el Tribunal no se demostró que el método CUP no fuera el más idóneo; sin embargo, sí se ha probado, según informe realizado por la empresa Price WaterHouse y Coopers (PwC), que ese sistema es inaplicable. Solo es posible utilizarlo cuando existe una comparabilidad muy alta entre las operaciones relacionadas, en el tanto ese método es muy sensible a las diferencias en los factores de comparabilidad establecidos por la OCDE: 1) características de los activos o de los servicios, 2) análisis funcional, 3) cláusulas contractuales, 4) circunstancias económicas y 5) estrategias mercantiles. Todo lo cual es avalado por el perito. **Tercero**, manifiesta violación de los

cánones 15 y 16 de la LGAP. Reitera lo indicado respecto de la resolución de la Sala Constitucional en relación con la Directriz 20-03; para insistir en que el marco técnico jurídico que le da validez a un estudio de precios de transferencia lo son las Guías. Para el Tribunal, las Guías no están incorporadas al ordenamiento jurídico y por ello rechaza el informe contratado por la actora. Los propios hechos tenidos por demostrados 21 y 22, afirman que el perito concluyó que el estudio de precios de transferencia incluido en el traslado de cargos, no cumplía con las Guías. Todo lo cual evidencia la nulidad absoluta de este. **Cuarto**, se manifiesta inconforme con la condena en costas, transgrediéndose el artículo 193 inciso b) del Código Procesal Contencioso Administrativo; en el tanto siempre hubo motivo suficiente para litigar, así como buena fe. Lo anterior en el tanto, para el momento en que se hace la fiscalización y se inició este proceso, no existía en el país una normativa sobre precios de transferencia, lo que genera incerteza y falta de claridad en los ajustes. Además, cuenta con criterios técnicos que la hacen someter a discusión el ajuste que se pretende.

III. El planteamiento individual de los agravios resulta insuficiente para tener por cumplida la debida técnica del recurso de casación. Por ello, al encontrarse todos íntimamente ligados, procede esta Sala a hacer un análisis en conjunto.

IV. Sobre la preterición de prueba. Esta Cámara ha indicado en muchas otras ocasiones, que esta ocurre cuando los juzgadores han dejado de apreciar del todo una probanza que ha sido debidamente admitida, sin tomarla en cuenta para la resolución del caso. Puede consultarse el voto 379-F-S1-2019 de las 9 horas 30 minutos del 9 de mayo de 2019. No se debe confundir esta figura con la indebida valoración probatoria, la cual se refiere a la ponderación que hace la persona juzgadora respecto de la prueba y su injerencia en la decisión del caso. Respecto del informe emitido por PwC relacionado con la improcedencia del método CUP, el Tribunal hace una valoración de esta e indica que no puede darle un carácter técnico, en el tanto dicho documento es básicamente una explicación de criterios, pero nunca lleva a cabo un análisis de comparabilidad con el método CUP, tampoco indica cuáles eran los ajustes necesarios que debió realizar la AT en su estudio. Agrega, se trata de explicaciones que no tienen su respectiva demostración ni se centra la mayoría de las veces en el caso concreto, incluso está redactado en términos de posibilidades, pero no en el plano de la realidad de lo sucedido en los períodos fiscales 2004 y 2005. A continuación, el Tribunal se refiere a cada uno de los puntos de comparabilidad utilizados en el informe; y concluye que no logra desvirtuar el uso del método CUP, tratándose de un informe emitido por un funcionario de la Firma, quien enlista una serie de factores que desde su punto de vista debieron ser considerados para la fijación del precio de transferencia. Se trata de una compilación de lo que establecen las Guías y que idealmente debe aplicarse. En ese orden de ideas, agrega las personas juzgadoras, se ha tenido por demostrado que la empresa auditada no proporcionó la información que se requería para hacer el estudio con los elementos que ahora reclaman se han dejado de estudiar. Para desvirtuar el informe de la AT se requería especificar los errores en los que había incurrido la fiscalización, pero con datos y cifras reales, no con hipótesis. Asimismo, en el fallo el Tribunal tiene un apartado específico sobre el análisis del informe rendido por esa misma empresa PwC y el peritaje. No acepta el criterio esbozado de la nulidad del método CUP, ya que la actora en su acción se ha dedicado a hacer afirmaciones sobre elementos que afectan la comparabilidad, pero que no tiene asidero probatorio; incluso, en la contestación del requerimiento por parte de la AT la contribuyente nunca alegó tal aspecto para la fiscalización. Esta, durante el proceso administrativo, nunca explicó las razones de los ajustes que ahora reclama, tan es así, cuando el funcionario que la auditó solicitó diversa información para realizar el estudio de precios de transferencia la contribuyente se negó a facilitarlos; debiendo partir el fiscalizador de la información contable y financiera que tenía. En el caso del peritaje, este no es un estudio que señale las diferencias en los ajustes que se debían realizar, simplemente se limita a comparar los estudios de la compañía contratada y la AT conforme a los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Además, el perito fue claro en que el trabajo lo llevó a cabo con la información que le facilitó el cliente, razón por la cual el trabajo se limita a hacer esa comparación. Si bien los informes financieros son muy importantes no son lo único a tomar en cuenta para verificar este tipo de casos. Incluso el experto manifiesta las limitaciones que tuvo para poder realizar el estudio. Es por ello, consideraron quienes juzgaron, el peritaje no podía desvirtuar la utilización del método empleado por la AT, ni afirmar que el estudio hecho por PwC era el idóneo, mientras que el otro no. Agrega el Tribunal, ese mismo informe privado señala al inicio que tuvo una limitación en el tanto la información conferida por GSK la toman como veraz pero nunca verificada por ellos. Tal y como se puede apreciar de todo lo expuesto, no existe la preterición probatoria aducida por la recurrente, por el contrario, estas pruebas son analizadas a cabalidad y de manera extensa, siendo las que sirven de base para la conclusión a la que arribó el Tribunal. De tal forma, este reparo deberá ser denegado. Sin embargo, a continuación, se analizarán desde la perspectiva de la violación probatoria, la cual también deja entrever la casacionista.

V. Sobre la resolución de la Sala Constitucional número 4940-2012 de las 15 horas 37 minutos del 18 de abril de 2012, consecuencia de una acción de inconstitucionalidad interpuesta en contra la **Directriz Interpretativa número 20-03** denominada *Tratamiento Fiscal de los Precios de Transferencia según el Valor Normal del Mercado*, indicó esa Cámara: *"No obstante lo anterior, nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, especialmente si, como en el caso que nos ocupa, los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley, que es precisamente lo que ocurre en el presente caso. [...] se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. [...] En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico. [...] El problema planteado por el accionante se reduce a sostener que la directriz requiere de una norma legal que le habilite, o mejor aún, una norma legal que adopte las técnicas de la OCDE como ocurre en otras latitudes. Pero no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria [...] CONCLUSIÓN. La Directriz impugnada, no establece ni impone un único método de análisis de precios de transferencia, de manera que, ante la ausencia de ley, la autonomía del derecho tributario permite para determinar el impuesto a pagar recurrir a lo dispuesto por los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin perjuicio de que se pueda admitir otras técnicas mejores. Lo importante es que la Directriz Interpretativa impugnada no pretende eliminar otros múltiples escenarios que provengan de diferentes formas de organización de empresas, sino que se dirige a los precios de transferencia entre empresas vinculadas. Aun*

cuando el legislador puede adoptar una determinada técnica o varias para regular un determinado comportamiento de las empresas, o reconocer las prácticas legales para reducir impuestos, es posible admitir que, si se producen roces con la legislación tributaria y con la realidad, ante la ausencia de una ley, le corresponde, en última instancia, al juez dirimir la aplicación correcta de las normas técnicas. De esta manera, en ausencia de legislación en particular, ese hecho no impide que las partes en conflicto puedan presentar sus argumentos, producir la prueba y demostrar la necesidad de aplicar otros criterios que permitan desaplicar la norma técnica que adopta la directriz en cuestión, o de otro método posible [...]”. El resaltado no responde al original. Ahora bien, la Directriz 20-03, tiene su motivación en la facultad legal de la Administración Tributaria para determinar la realidad económica de los negocios que lleve a cabo el sujeto fiscalizado. Ese acto administrativo se basa en los ordinales 8 y 12 CNPT, considerando que: “en el caso de sociedades con algún grado de vinculación, lo normal es que los acuerdos que establecen un determinado precio de transferencia existen, por lo que el principio de la realidad económica exige reconocer la realidad económica de la operación, pues ésta es la que efectivamente pactaron las sociedades vinculadas, cuyos términos se explican precisamente por el fenómeno de la vinculación. De este modo, se crea la ficción de que, en algunos casos, el precio pactado puede ser distinto al real. / En consecuencia, la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, al valor de mercado entre partes independientes, tiene como fundamento la correcta calificación de los hechos, prescindiendo de la cobertura jurídico-formal que las partes le hayan conferido, con el fin de que se les dé el tratamiento tributario que les corresponde de acuerdo con esta calificación. [...]”

CONCLUSIÓN: La Administración Tributaria podrá valorar, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, cuando la valoración convenida hubiera determinado un impuesto inferior al que resulte de la aplicación del valor normal del mercado. Caso en el cual, se debe proceder a practicar los ajustes pertinentes. [...]”. Así las cosas, es fácil deducir, el propio Tribunal Constitucional ha dispuesto la posibilidad de la AT para poder acudir a diversos métodos con el fin de determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas en el tanto siempre se respeten los principios de la técnica. La decisión de aplicar el mejor método o hacer el análisis correspondiente para estudiar cada situación particular, es parte de la discrecionalidad técnica administrativa.

VI. Sobre precios de transferencia. En ocasión anterior esta Cámara ha tenido la oportunidad de referirse al tema, ha señalado que estos se dan cuando sociedades relacionadas o vinculadas, que pertenecen a un mismo grupo económico, en sus relaciones comerciales llevan a cabo un negocio jurídico en donde establecen los precios de transacción por un monto inferior al que en términos normales lo haría con una compañía independiente. Con ello afecta sus utilidades, gravadas por el impuesto de la renta, lo que tiene consecuencias en detrimento del Fisco. Para evitarlo, estas empresas vinculadas deben aplicar un precio de mercado en sus negocios, el cual, se entiende como el que tiene un bien o servicio dentro de un mercado específico, llevado a cabo por empresas independientes o que no están relacionadas. En este sentido puede consultarse la resolución de esta Sala número 001365-F-S1-2013 de las 10 horas 15 minutos del 9 de octubre de 2013.

VII. En el caso de estudio. Según lo expuesto anteriormente, queda zanjada la discusión establecida por el casacionista sobre si las Guías forman parte del ordenamiento jurídico, pues como se ha explicado, la Sala Constitucional manifestó no ser contrario al derecho de la Constitución la aplicación de métodos necesarios y fiables para que la AT pueda conocer la situación en cada caso concreto. Ahora bien, importa hacer mención a otro aspecto debatido por la recurrente, y es la carga probatoria en materia tributaria. La AT tiene el deber de analizar todos los elementos probatorios a su alcance para poder hacer una ponderación adecuada de la fiscalización que se está llevando a cabo, pero también es obligación del contribuyente facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria, conforme lo estipula el numeral 128 del CNPT. Además, el numeral 140 ídem permite invocar todos los medios de prueba admitidos en derecho civil, con excepción de la confesión de personas funcionarias y empleadas públicas. Por ello, ante una determinación que haga la AT y de la cual no se encuentre satisfecha la contribuyente, podrá oponerse e impugnarlo en la vía judicial, pero debiendo demostrar que los estudios realizados por esa Administración están equivocados o son deficientes, para lo cual tendrá que aportar la prueba correspondiente o necesaria que logre desvirtuar la fiscalización.

VIII. Sobre las probanzas. Estudio de la AT. En el traslado de cargos número 2752000021373 se le indicó a la contribuyente la aplicación de un estudio de precios de transferencia, aplicando como marco legal los ordinales 8 y 12 del CNPT, así como la Directriz 20-03. Informó, conforme a las reglas establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, para determinar si las empresas vinculadas cumplen con el principio de libre competencia se deben comparar los precios cobrados en las transacciones con empresas vinculadas respecto de los realizados con las compañías independientes. Los factores por determinar y utilizados en el análisis fueron: 1. características de los bienes y servicios, 2. análisis funcional, 3. cláusulas contractuales, 4. circunstancias económicas y, 5. estrategias de negocios. La propia OCDE ha señalado que una transacción vinculada es comparable con otra no vinculada cuando: 1. afectan materialmente el precio en el mercado libre o, 2. “*pueden efectuarse ajustes razonablemente exactos para eliminar los efectos materiales de dichas diferencias*”. Para la AT, la contribuyente GSK realiza venta a precios diferentes con sus empresas vinculadas, para lo cual tomó en cuenta los siguientes productos marcas: Andrews, Analgésicos SB, Oxy, Panadol Concept (RT) y Phillips Mom. Determinó que algunos productos se vendían a un 34% del precio que se le vendía a una independiente. Así durante el período 2004 detectó que productos como Sal Andrews Cja X 50's, código 200041010 fue vendido a independientes a ¢1.366,57 y a las empresas afiliadas a ¢468,68. El margen promedio de utilidad sobre el costo estándar de los productos vendidos a clientes independientes fue de 285,33% y para las afiliadas dicho margen es de 28,22%. Examinaron factores mediante los cuales se basa el principio de libre competencia para determinar el grado de comparabilidad de las operaciones entre empresas vinculadas e independientes. **Sobre las características de los bienes:** se compararon productos idénticos, con las mismas características, el mismo costo estándar, mismas cualidades, proceso productivos e igual presentación. De esta manera concluyó, existía un precio diferenciado entre los productos que se venden a empresas afiliadas con respecto a las ventas a empresas no afiliadas. **Análisis funcional:** la empresa informó que comercializaba dos tipos de productos, Consumo que son aquellos que requieren receta médica y Farma los que sí la necesitan. Su diseño y ejecución de estrategias de mercado son para la región Caricom que se refiere a Centroamérica y el Caribe. **Cláusulas contractuales:** se le solicitó al contribuyente aportara los contratos que tuvieran los lineamientos, responsabilidad, riesgos y beneficios entre las partes; pero no aportó ningún contrato, solo aclaró que los precios de transferencias a afiliadas son solo de productos de consumo o libre

venta. **Circunstancias económicas:** para la AT estas no eran un factor relevante para tomar en cuenta la fijación de precios, en el tanto se trata de un costo poco significativo para el consumidor dada la *"inelasticidad de la demanda de estos productos"*. **Estrategias de negocio:** se le solicitó a la administrada información sobre la comercialización de los productos de consumo dado que los precios son menores con empresas afiliadas, en el tanto se estaba elaborando un estudio sobre precios de transferencia, de allí la necesidad de conocer los factores que incidían o intervenían en la determinación del precio. La respuesta de GSK fue que esta diferencia respondía a la publicidad, dependiendo a quien le vendan, así va a ser el precio que pongan. También se indica en el estudio las razones por las cuales se seleccionó el método CUP: *"entre las transacciones en estudio, a saber, las ventas a clientes vinculados y no vinculados, existe completa similitud en cuanto a las características del producto que se dirige a ambos tipos de clientes, se trata del mismo producto, es decir de idénticas características idealmente más comparable que utilizar un producto externo."* **Según informó la AT el método de libre comparable es el método más directo y fiable, conforme lo ha indicado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos**, para aplicar el principio de plena competencia, cuando se trata de la venta de un mismo producto a empresas vinculadas e independientes. El auditor realizó una determinación de rango de precios de mercado para establecer el costo del producto, tomando en cuenta las diferencias de volúmenes que vende a las empresas vinculadas que corresponde a un 68% y a las independientes que se refleja en un 32%. Así bajo la línea indicada por el contribuyente de que son los gastos en publicidad lo que refleja un costo menor con las vinculadas, hizo los cálculos correspondientes para los períodos fiscales revisados, valorando: la venta de productos de consumo, el costo de esas ventas, *"otros gastos"* y los gastos de mercadeo. Aunado a ello hizo un análisis de: a) ajustes realizados al precio de mercado: por reconocimiento de gastos de mercado y ventas; y, b) ajuste por reconocimiento de fletes. Todo lo cual lo hizo concluir, la necesidad de hacer un ajuste en el impuesto sobre la renta para el período fiscal 2004 por \$210.327.210,00 y para el 2005 de \$184.311.611,00. Estudio de precios de transferencia realizado por la empresa PriceWaterHouseCoopers. En su informe la primera acotación que hace la empresa es que el trabajo se hace con base en las directrices y lineamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia. Dentro de las conclusiones que arroja el estudio, se señala que los hechos y circunstancias bajo los que se realizaron las transacciones sujetas a estudio evidenciaron que el Método de Margen Neto de la Transacción era el más apropiado para evaluar las operaciones. Indicó que el rango de margen de utilidad sobre costos totales (denominado MOTC) *"para las compañías comparables independientes va desde 4.7 por ciento a 14.5 por ciento, con una mediana de 9.6 por ciento. Por su parte, GSK CR obtuvo un MOTC promedio de 50.6 por ciento durante los ejercicios fiscales 2004 y 2005, el cual no se encuentra por debajo del rango identificado para las compañías comparable independientes. / En consecuencia, se concluye que los precios de transferencia utilizados por GSK CR en sus operaciones de exportación a las partes relacionadas en el extranjero, no distorsionan la rentabilidad de GSK CR y satisfacen el principio de valor de mercado establecido en los Lineamientos de la OCDE."* Respecto de la determinación del método más apropiado, rechazan desde el punto de análisis funcional la utilización del método CUP, en el tanto aún y cuando GSK exporta los mismos productos a entidades relacionadas y no relacionadas, las transacciones no son comparables, pues existen factores que influyen y afectan de manera directa el precio de venta en cada uno de los respectivos mercados, como lo son volúmenes de venta, marcas, condiciones económicas de cada país y controles de precios establecidos en ciertos países. Estudio de la empresa PriceHouseWaterCoopers en donde rechaza el método CUP. Considera es esencial atender a las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para las comparabilidades de los mercados, lo que incluye localización geográfica, desarrollo y dimensión del mercado, poder de compra de las personas consumidoras, grado de competencia, posición competitiva naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre los productos, el nivel de mercado, costos de producción y transporte, entre otros. Así concluye, existen muchas diferencias significativas en los productos, funciones, riesgos, términos contractuales, condiciones económicas y servicios relacionados con las ventas de producto manufacturado por GSK a entidades relacionadas y no relacionados, lo que afecta completamente el precio del producto. Dice que las diferencias que se presentan entre unas ventas y las otras radica en los volúmenes, marcas, nombres bajo los cuales se venden los productos y las especificaciones que requieren los respectivos empaques. Asimismo, la localización geográfica, los niveles de mercado en los que vende GSK y la exportación de productos que se hace contra pedido. El informe pericial fue solicitado por la parte actora con el fin de que se pronunciase sobre cuál de los estudios de precios de transferencias presentes en este caso, tiene mayor credibilidad. Fue realizado por el licenciado Carlos Camacho Córdoba, y entregado el 10 de mayo de 2016, así consta en expediente electrónico. El perito se decanta por hacer un estudio basándose en las Guías, utilizando como punto de referencia los factores que en ella se indican, hizo alusión a: 1- características de los activos o servicios. 2- Análisis funcional. 3- Cláusulas contractuales. 4- Circunstancias económicas. 5- Estrategias mercantiles. Describe cada uno de estos aspectos conforme lo establece la OCDE. Afirma el perito que la AT contraviene lo estipulado en las Guías, con excepción de las estrategias mercantiles; mientras que, en los estudios de precios de transferencias presentados por GSK sí se cumplen los requerimientos, salvo en el tema del análisis económico. Sobre la selección del método indica, con base en las Guías, no existe una condición obligatoria que fuerce a la utilización de un método definido para un tipo de operación. Concluye, el sistema empleado en el informe de GSK que el TNMM es el correcto a utilizar en estos casos. Sobre la selección del método CUP, dice el perito, la AT no tomó en cuenta las variables y formas descritas en la Guía. En el caso de gastos de mercadeo y ventas la AT determinó que debía ser igual en términos porcentuales para todos los productos sin hacer diferencia entre uno y otro en cuanto al mercadeo; sin embargo, manifiesta, lo que afecta la fiabilidad del resultado radica en que el ajuste se obtiene de la información anual y se aplica sobre datos mensuales. En el caso del informe de GSK, consideró el perito que el correspondiente a Margen Porcentual (MOTC) es apropiado ya que indica la participación porcentual de la utilidad operativa sobre el total de costos y gastos, lo que lo hace una medida fiable. Sin embargo, se agrega que la información aportada por GSK corresponde únicamente al segmento de productos de consumo con partes relacionadas, lo que evita que pueda emitir un criterio sobre la fiabilidad de los datos segmentados utilizados.

IX. El principio de realidad económica, previsto en los preceptos 8 y 12 CNPT; en esencia permite a la Administración Tributaria apartarse de las formas adoptadas por el contribuyente para desentrañar los verdaderos alcances fiscales de la contratación, ello tiene como fin evitar la evasión fiscal y así determinar en qué consistía realmente el negocio entre las partes. En el caso de estudio, de las pruebas constantes en autos y ya referidas, se pueden extraer varios aspectos. En primer lugar, la aplicación del método CUP no está fuera de los alcances de la discrecionalidad administrativa basada en la debida técnica, en correcto apego de los

ordinales 15 y 16 de la LGAP. La discrecionalidad le permite a la Administración determinar el mejor criterio técnico a emplear. Se trata de un estudio pormenorizado en el cual se refleja la comparación de los mismos productos. En segundo lugar, los informes de PwC evidencian la posibilidad de acudir a otros métodos para determinar la situación real de los precios de transferencia. De hecho, los trabajos de esta empresa son muy completos y tienen justificación en cada uno de los puntos que plantea. Es evidente para esta Cámara que esos documentos fueron elaborados por expertos con amplio conocimiento del tema. En tercer lugar, el peritaje, no resulta un estudio que ayude a solucionar el conflicto, en el tanto básicamente se dedica a indicar si el sistema empleado por la AT cumple o no con las Guías, para con ello deducir que el mejor trabajo era el de PwC. Sin embargo, como se ha visto, según se ha explicado a lo largo de esta sentencia, no está en discusión si la AT tenía que aplicar las Guías tal y cual están establecidas; con obligación de seguir cada uno de los lineamientos que en ellas se establecen. Las falencias que detecta esta Sala en las probanzas aportadas por GSK, radica en que el estudio realizado por la experta PwC, toma en cuenta variables, que no constan en autos y con las cuales no contaba la AT, en específico esos informes privados aducen factores preponderantes que influyen y afectan directamente el precio de venta y analizan elementos como: volúmenes de venta, marcas, condiciones económicas de cada país, controles de precios establecidos en algunas regiones, nombres bajo los cuales se venden los productos, especificaciones de los respectivos empaques, cuestiones geográficas, de desarrollo y dimensión de mercado; lo que desde su punto de vista torna incomparables los productos. Sin embargo, tal y como lo indica el auditor, al realizar su estudio y solicitarle directamente a la empresa GSK la información correspondiente a los elementos que podían influir en los precios a las empresas vinculadas respecto de las independientes, en el tanto se notaba una clara diferencia, la respuesta de la contribuyente fue que el único factor que afectaba era el de publicidad. Esta respuesta fue dada aún a sabiendas de que se estaba realizando un estudio de precios de transferencia sobre la empresa. Los trabajos de PwC van más allá de esta declaración hecha por la contribuyente durante el proceso de auditoría, y por ello, es que aún y cuando sean estudios completos y técnicos, están elaborados con parámetros completamente distintos a los que tuvo a su alcance la AT, por así indicárselo expresamente la actora. Ninguno de los elementos referidos, fue argumento de la contribuyente cuando se llevó a cabo el estudio. Asimismo, es inaceptable la posición empleada por la casacionista relativa a que cuando GSK respondió al auditor que “otros” elementos también eran parte de las aristas que variaban los precios de transferencia con las vinculadas, fuese obligación de la AT averiguar en qué consistían esos “otros”; es a la contribuyente a la que le corresponde facilitar toda la información requerida. Así, no es posible afirmar que el trabajo realizado por la AT fuese deficiente, poco fiable o incompleto; pues en igualdad de condiciones no se ha podido desvirtuar que este estudio esté errado o sea poco fiable, de tal manera, no se evidencia en el presente caso se hayan conculcado los ordinales aducidos violentados. Ahora bien, importa hacer mención sobre ciertas afirmaciones hechas por el recurrente, no evidencia esta Cámara que el Tribunal haya resuelto en desconocimiento del ordenamiento jurídico, ni que el que no fuesen personas expertas en precios de transferencia los convierta en poco aptos para resolver la cuestión. Tampoco es atendible la afirmación relativa a que exista una complacencia por parte de las autoridades judiciales con la Administración Tributaria; las pruebas que se presenten en un proceso judicial deben estar delimitadas al caso de estudio y basarse en los parámetros que se discuten. No acepta esta Sala el argumento de la recurrente, referido a que la AT no tenía herramientas para aplicar otro tipo de método porque no cuenta con los sistemas informáticos o de soporte correspondientes; lo cual la imposibilita, según la actora, de llevar a cabo cualquier tipo de estudio de precios de transferencia. Aceptar dicha postura sería cimentar la impunidad cuando haya una indebida declaración en el impuesto. Así las cosas, los reparos primero, segundo y tercero deberán denegarse.

X. Sobre las costas. El Tribunal consideró que conforme a lo dispuesto en el artículo 193 del Código Procesal Contencioso Administrativo, ambas costas se imponen a la parte vencida por el solo hecho de serlo y en el caso de estudio, no evidencian los juzgadores se cumpla con la exigencia de motivo suficiente para litigar dado que no le asistía derecho. Comparte esta Cámara el criterio del Tribunal, pues el argumento de la casacionista consistente en que al momento en que se presentó este proceso no había una normativa clara sobre la materia de precios de transferencia, generando incertidumbre, no es cierta conforme se ha explicado a lo largo de esta sentencia. Desde el año 2003 el Ministerio de Hacienda emitió la Directriz que regula la posibilidad de la Administración de hacer estudios de precios de transferencia, avalada por la Sala Constitucional. Además, el traslado de cargos que hiciera la AT a la contribuyente hace una extensa explicación sobre el tema de precios de transferencia, así como de las razones por las cuales se iba a emplear es el CUP; utilizando como fundamento los lineamientos establecidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. De allí que considere esta Sala, la condena en costas sea procedente, por lo cual su agravio deberá denegarse.

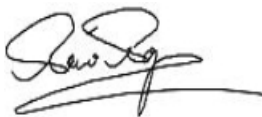
XI. En virtud de lo expuesto, se declarará sin lugar el recurso de casación interpuesto por GlaxoSmithKline Costa Rica S.A. Son las costas de este a su cargo. Artículo 150.3 del Código Procesal Contencioso Administrativo.

POR TANTO

Se declara sin lugar el recurso. Son las costas a cargo de quien lo interpuso. AMV



Luis Guillermo Rivas Loaiciga



Rocío Rojas Morales



Damaris Vargas Vásquez



Documento Firmado Digitalmente

-- Código verificador --

□□□□□□□□□□□□□□□□

NJUNMDGK12E61

1

Es copia fiel del original - Tomado del Nexus PJ el: 21-05-2023 13:47:33.