

PRECIOS DE TRANSFERENCIA: UN ANÁLISIS DE LA NORMATIVIDAD  
COLOMBIANA A PARTIR DE LAS DIRECTRICES INTERNACIONALES DE LA OCDE

ELENA CALLE ARDILA

Monografía para optar por el título de abogado

Asesor: Juan Esteban Vélez Villegas

UNIVERSIDAD EAFIT  
ESCUELA DE DERECHO  
MEDELLÍN

2020

1. Introducción
2. Análisis del régimen de precios de transferencia en Colombia
  - 2.1. Definición del régimen de precios de transferencia
  - 2.2. Análisis de la normatividad colombiana
    - 2.2.1. Recuento legal
      - 2.2.1.1. Ley 788 de 2002
      - 2.2.1.2. Ley 863 de 2006
      - 2.2.1.3. Ley 1430 de 2010
      - 2.2.1.4. Ley 1607 de 2012
      - 2.2.1.5. Ley 1819 de 2016
    - 2.2.2. Análisis del criterio de vinculación económica de las partes
    - 2.2.3. Análisis de los métodos de precios de transferencia
  - 2.3. Principales aspectos jurisprudenciales
    - 2.3.1. Jurisprudencia de la Corte Constitucional
    - 2.3.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado
  - 2.4. Relación del régimen de precios de transferencia con el impuesto sobre la renta y complementarios
3. Análisis de las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia
  - 3.1. Introducción de las guías de la OCDE de precios de transferencia: origen histórico, causa y análisis como fuente normativa de *soft law*
    - 3.1.1. Origen histórico de las guías de la OCDE
    - 3.1.2. Las guías de la OCDE como fuente normativa de *soft law*
  - 3.2. Principales similitudes y diferencias de las guías de la OCDE de precios de transferencia con el marco normativo de Colombia
4. Conclusiones

## 1. Introducción

La globalización es un fenómeno que ha permeado las relaciones políticas, sociales y económicas a nivel mundial y de forma creciente en el siglo XXI. Esta ha traído como principal consecuencia el aumento de las transacciones comerciales interestatales, trayendo consigo impactos a la competencia y al comercio internacional (Díaz, 2014).

El Fondo Monetario Internacional (FMI) define la globalización de la siguiente forma:

“La globalización es la interdependencia económica creciente del conjunto de países del mundo, provocada por el aumento del volumen y la variedad de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios, así como de los flujos internacionales de capitales, al tiempo que la difusión acelerada y generalizada de la tecnología” (Fondo Monetario Internacional, 2019).

Además, se puede afirmar que la globalización tiene diferentes perspectivas, entre las que se encuentran, la social, la económica, la política y la tecnológica, en tanto este fenómeno afecta y relaciona todas estas y no se limita a afectar una sola (Flores, 2016). Este fenómeno caracterizó el siglo XX, pero se intensificó a partir de las décadas de 1980 y 1990, coincidiendo con la aparición de las TIC, el auge de las telecomunicaciones y la expansión mundial de los mercados de bienes. (Martín-Cabello, 2013).

Entre las consecuencias principales que ha traído la globalización se encuentran, además del aumento de las transacciones transfronterizas de bienes y servicios y capitales, una disminución en los costos de los sistemas de transporte, comunicación e información (Díaz, 2014). Todas estas consecuencias han aumentado la atracción hacia los negocios internacionales por parte de los agentes económicos.

Con el paso del tiempo, el aumento en las transacciones internacionales ha generado un incremento en la complejidad de los regímenes tributarios a los que se enfrentan las empresas que están involucradas en el comercio internacional. Esto se explica debido a que los Estados han reaccionado al aumento del flujo de negocios internacionales con modificaciones en sus sistemas

tributarios para generar incentivos para atraer inversionistas extranjeros cuyos capitales sirvan para promover el crecimiento y el desarrollo del país (Díaz, 2014).

También, como consecuencias desfavorables de la globalización, se tiene también que el aumento de los flujos comerciales y de capital entre Estados han tenido como efectos negativos la disminución de la efectividad de la capacidad que tienen los Estados para establecer su política monetaria, fiscal y tributaria, para permitir el cumplimiento de la función social de cada Estado (Arenas & Sepúlveda, 2016).

Además de esto, el papel de las empresas multinacionales en el escenario económico mundial es cada vez más importante, ya que, aproximadamente el 60% del comercio mundial se realiza entre empresas multinacionales. Por lo que cada vez, la actuación de estas y su regulación cobra mayor importancia para la comunidad internacional (Neighbour, 2002).

Con el auge de la globalización y del papel de las empresas multinacionales, es claro entonces que cada día aumenta la importancia en el papel que juega en el ámbito internacional el derecho público internacional, especialmente en el ámbito tributario. Entre las temáticas de mayor importancia que juegan hoy en la tributación internacional se encuentran: el comercio electrónico, los paraísos fiscales (actualmente denominados jurisdicciones de baja o nula imposición), la doble tributación y los precios de transferencia. Estos últimos, han sido temas de reciente discusión para la comunidad internacional, por la importancia que representan para los agentes económicos y para los Estados (Díaz, 2014).

En ese sentido, la presente monografía se centra en el análisis del tema de los precios de transferencia. Este tema surge ante la problemática que se ha generado debido a que, el afán de algunas empresas multinacionales por aumentar sus utilidades ha hecho que algunas de ellas hayan incurrido en la práctica artificiosa de alterar los precios de transferencia de bienes y servicios entre empresas vinculadas, con la finalidad de erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios fiscales, a través de la disminución de la carga impositiva en jurisdicciones de alta imposición y el aumento de las cargas tributarias en jurisdicciones de baja o nula imposición (Hernández D. A., 2016).

La comunidad internacional ha reaccionado frente a esta práctica buscando establecer medidas que garanticen una eficiente imposición de los negocios entre empresas vinculadas, en aras de garantizar que los precios de transferencia entre estas se ajusten al principio de plena competencia o de *arm's length*, obedeciendo así al precio que se fijaría para la operación de realizarse esta entre partes independientes.

A pesar de sonar tan sencillo, el régimen de precios de transferencia presenta dificultades en su determinación, debido a que, su objeto principal versa sobre la utilidad o el precio de operaciones o transacciones, las que, en ciertas ocasiones se escapan de la determinación matemática exacta y se hace necesario entrar a hacer un análisis profundo de las condiciones de negociación o de las particularidades de un respectivo bien objeto de una negociación. Entre algunos de los problemas comunes a los que se enfrenta el régimen de precios de transferencia, se encuentran las condiciones contractuales atípicas que dificultan la determinación del precio en estado de plena competencia o bienes objeto de transferencia únicos que no encuentran comparables en el mercado (González-Béndixsen, 2011).

Detrás de las maniobras fraudulentas que algunas empresas multinacionales han llevado a cabo, de modificar los precios de transferencia de las operaciones con vinculados económicos, con la finalidad de perseguir un beneficio fiscal en una jurisdicción y evitar una carga en otra, se esconde el fenómeno de la evasión fiscal. Este fenómeno, como práctica defraudatoria del Estado en la que incurren algunos contribuyentes, amenaza el desarrollo y el crecimiento de los países, afectando así las economías tanto de Estados desarrollados como de economías emergentes, trayendo como consecuencia directa la afectación del fisco nacional que conlleva una disminución en la cantidad y calidad de la prestación de los servicios públicos. Así como también significa esto un riesgo para la soberanía, la justicia tributaria y la lucha contra la desigualdad (Patón, 2017).

Esta conducta consistente en el traslado de beneficios fiscales se ha destacado como una de las prácticas de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales, que consiste básicamente en recolocar de forma artificiosa las utilidades generadas por una empresa en una jurisdicción fiscal, hacia otra que tenga un tratamiento tributario más favorable, que genera a su

vez, una pérdida en el recaudo en los Estados, conocida como erosión de la base imponible (Ramos, 2015).

Es por esto que, las consecuencias de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios afecta, además de la base imponible, la distribución del ingreso en cada Estado y entre Estados la posibilidad de inversión privada, la competitividad de las compañías locales respecto de las multinacionales y la confianza o credibilidad que se tiene respecto del sistema impositivo frente a los contribuyentes (Wierzba, 2015).

Además, estas son problemáticas que han ido en aumento respecto de los países en desarrollo que no pertenecen a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (a partir de ahora, OCDE), debido a que, los ingresos tributarios de estos países representan un porcentaje del PIB que es aproximadamente la mitad del de aquellos países que pertenecen a la OCDE, por lo que variaciones significativas en estos impuestos pueden tener repercusiones más fuertes sobre las finanzas de estos Estados (Comité de Desarrollo Internacional, 2012).

Frente a esta problemática, algunos Estados han tenido la intención de colaborar con las organizaciones internacionales, que se han ocupado por formular directrices internacionales en materia del régimen de precios de transferencia para tratar de igualar las condiciones, sentando directrices generales para evitar normatividades que permitan prácticas abusivas por parte de los contribuyentes y otras que impidan que estos se vean afectados por una situación de doble tributación.

Esto anterior debido a que, el régimen de precios de transferencia no le es de interés solamente a las Administraciones Tributarias para prevenir situaciones defraudatorias que pueden realizar los contribuyentes, sino que es de interés también para los contribuyentes debido a que, grandes diferencias entre distintos regímenes tributarios en las normatividades de precios de transferencia pueden hacerlos devenir en un supuesto de doble tributación, generando así un desincentivo económico para los contribuyentes y una situación de desprotección fiscal frente a tan agresivo supuesto, como lo es un supuesto de doble imposición.

La principal directriz internacional del régimen de precios de transferencia son las guías de la OCDE de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales. Respecto de estas, algunos Estados las tienen incorporados vía remisión directa a través de su legislación, otros las tienen integradas de forma parcial, mientras que otros tienen su propia normatividad, diferente a la que establecen las guías de la OCDE y no han llevado a cabo la integración de estas a través de ningún mecanismo jurídico.

La principal finalidad que persigue esta organización internacional al buscar tener una unidad y armonía normativa en materia de precios de transferencia, es la de evitar que, las empresas multinacionales se vean sometidas a situaciones de doble o nula imposición debido a diferencias en las normatividades de los Estados que conllevan a estos supuestos. Esto anterior pues, los países en la comunidad internacional están de acuerdo en trabajar por el objetivo de eliminar la doble imposición a través de la implementación de normas claras y que generen seguridad jurídica para los contribuyentes, ya que, en últimas, las normas de tributación internacional son un pilar para el crecimiento de la economía global (Serrano, 2014).

Frente a este aspecto, Colombia tiene regulación en la materia de precios de transferencia desde el año 2002, a través de la ley 788 de ese mismo año. Por medio de esta ley, se incluyó como criterio interpretativo del tema de precios de transferencia aquellas actualizaciones que hiciera la OCDE por medio de sus guías y pronunciamientos (Ley 788 de 2002).

No obstante, la Corte Constitucional a través de la sentencia C-690/03, lo declaró inexecutable por el principio de reserva de ley en materia tributaria, pues esta normatividad le otorgaba a la OCDE funciones propias del legislador, en tanto sus pronunciamientos se integraban de forma directa al ordenamiento jurídico colombiano, sin necesidad de tramitarlos nuevamente con el procedimiento de ley. Además de que, para ese año, Colombia no hacía parte de la OCDE, por lo que, esto y el argumento anterior fueron justificaciones para la declaratoria de inexecutable de la remisión a las guías y pronunciamientos de la OCDE, que se contempló a través de la ley 788 de 2002 (Corte Constitucional, 2003).

Es por ello que, actualmente Colombia tiene una regulación por medio de la ley en materia del régimen de precios de transferencia, pero no tiene remisión a las guías de la OCDE en esta materia. Frente a esto, es necesario afirmar que es un imperativo internacional la búsqueda de la armonización y evitar al máximo los aspectos disímiles en la normatividad en esta materia, debido a que las grandes consecuencias jurídicas de esto las asumen los Estados y los contribuyentes.

La armonía que generaría la normatividad tributaria colombiana al estar directamente alineada con las directrices internacionales, sería un incentivo para la inversión extranjera y generaría una mayor confianza en el sistema tributario colombiano desde la óptica internacional, ya que, evidenciaría su compromiso en la lucha contra la evasión fiscal y las prácticas tributarias abusivas.

En materia de cooperación y armonización tributaria internacional la OCDE ha ido actualizando las guías, por lo que el propósito principal que se persigue a través del presente trabajo, es el de hacer un análisis comparativo entre la normatividad colombiana de precios de transferencia y las directrices internacionales de la OCDE, con la finalidad de determinar cómo se encuentra la normatividad colombiana respecto a la internacional y determinar las consecuencias jurídicas que puede generar esa discrepancia.

Este análisis permite tener claridad respecto de las situaciones que en la actualidad podrían estar incurriendo en situaciones de doble o nula imposición y si también, hay aspectos no regulados que Colombia debe subsanar para perfeccionar su ingreso en la OCDE y qué disposiciones son fruto de una reglamentación estricta de la normatividad Colombiana, respecto de las que en el ámbito internacional se consagra actualmente una más laxa.

## 2. Análisis del régimen de precios de transferencia en Colombia

### 2.1. Definición del régimen de precios de transferencia

Los precios de transferencia son aquellos precios o márgenes de utilidad que se fijan de las operaciones entre vinculados económicos. Meza define los precios de transferencia de forma general, como los precios utilizados por empresas vinculadas para transferir bienes y servicios entre sí (Meza, 2003). También, Hamaekers define los precios de transferencia como las



retribuciones obtenidas por la transferencia de bienes, intangibles, prestación de servicios y préstamos entre empresas vinculadas (Hamaekers, 2009).

Este tema, frente a partes independientes no parece ser de gran relevancia, pero frente a las operaciones que se llevan a cabo entre partes que tienen una relación de vinculación económica ha aumentado su interés, debido a que se han dado casos en los que los contribuyentes pueden modificar estos precios con la finalidad de obtener beneficios, trasladando beneficios tributarios a jurisdicciones de alta imposición y altas cargas a jurisdicciones de una menor, baja o nula imposición. Lo anterior se explica debido a que, los precios de transferencia tienen como objeto optimizar la relación costo – beneficio de cada empresa perteneciente a un grupo empresarial (Guerrero & Martínez, 2018).

A continuación, para aclarar lo mencionado previamente, el supuesto anterior se ilustrará por medio de un ejemplo. Un grupo empresarial tiene empresas que se ubican en dos Estados diferentes que tienen un régimen tributario diferente, el primero, el Estado A, tiene una tasa de tributación mayor que el segundo Estado, el Estado B. Con la finalidad de reducir la carga tributaria del grupo empresarial, la prestación de servicios o la transmisión de bienes realizada entre estas empresas, de la empresa ubicada en el Estado A a la empresa ubicada en el Estado B deberán ser del menor precio posible, para que la empresa ubicada en el Estado A refleje un menor ingreso, obtenga un beneficio menor y, en consecuencia, pague menos impuestos sobre utilidades. Mientras que, si se trata de una transferencia de un bien o de una prestación de un servicio de la empresa ubicada en el Estado B a la empresa ubicada en el Estado A el precio deberá ser lo más elevado posible para generar mayor gasto a la empresa ubicada en el Estado A y beneficios a la empresa ubicada en el Estado B y así optimizar la carga tributaria del grupo empresarial (González, 2015).

Es importante mencionar que, el régimen de precios de transferencia es una temática de importancia tanto para la Administración, por permitirle imponer cargas a los contribuyentes, que en sus operaciones con vinculados económicos se ajusten al principio de plena, como también para los contribuyentes, debido a que la Administración debe respetar los precios de sus operaciones una vez estos demuestren que sus operaciones con vinculados económicos son reales y que se hicieron de acuerdo al principio de plena competencia (Lafaurie, Hoyos, Roza, & Romero, 2018).

Además, las diferencias en las normatividades del régimen de precios de transferencia pueden llevar a que los contribuyentes incurran en situaciones de doble tributación, afectando así gravemente sus intereses económicos. Así como también, la manipulación de estos precios, perjudica a las Administraciones fiscales en sus recaudos, por lo que, este tema es de interés tanto de los contribuyentes, como de las Administraciones tributarias de los distintos Estados.

Ahora bien, respecto de la normatividad colombiana del régimen de precios de transferencia, este encuentra su normatividad actual en el Estatuto Tributario artículos 260-1 al 260-11, el cual fue inicialmente regulado por la ley 788 de 2002 y las últimas modificaciones legislativas que se le hizo al régimen fue a través de la ley 1819 de 2016. La normatividad actual, comprende como supuesto fáctico principal del régimen de precios de transferencia, de acuerdo al artículo 260-2 del Estatuto Tributario, lo siguiente:

“Artículo 260-2. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de plena competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquél en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar, para efectos fiscales, los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con sus vinculados, mediante la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes” (Estatuto Tributario, 2020).

La Corte Constitucional, en la sentencia C-690/03, en la que declaró la inexecutable de la remisión a las guías y pronunciamientos de precios de transferencia de la OCDE que hizo la ley

788 de 2002 como criterio interpretativo, hizo un recuento del régimen de precios de transferencia y dijo, que este se puede definir como el conjunto de:

“... principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional” (Corte Constitucional, 2003).

A su vez, la Corte Constitucional en un posterior pronunciamiento en el año 2009, a través de la sentencia C-815/09, manifestó respecto de la finalidad perseguida por el régimen de precios de transferencia lo siguiente:

“Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria” (Corte Constitucional, 2009).

Así las cosas, el Consejo de Estado, como máxima instancia jurisdiccional en lo contencioso administrativo, también se ha pronunciado respecto del régimen de precios de transferencia diciendo lo siguiente:

“El régimen de los precios de transferencia se halla previsto en los artículos 260-1 y ss del Estatuto Tributario y se aplica solo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. Consiste en que los contribuyentes del citado impuesto están obligados a determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria” (Consejo de Estado, 2012).

## 2.2. Análisis de la normatividad colombiana

### 2.2.1. Recuento legal

A continuación se va a realizar un análisis de la normatividad colombiana que ha regulado el régimen de precios de transferencia, señalando la inicial consagración de este régimen por medio de la ley 788 de 2002 y las siguientes reformas de este a través de diferentes leyes posteriores a la ley 788 de 2002, junto con una mención breve de los principales aspectos en los que se modificó lo inicialmente establecido en este.

#### 2.2.1.1.Ley 788 de 2002

La ley 788 de 2002 introdujo en el ordenamiento jurídico colombiano la normatividad sobre precios de transferencia. Inicialmente lo hizo adicionando el capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario, comprendiendo así, que el supuesto fáctico inicialmente consagrado para el régimen de precios de transferencia fuera el siguiente:

“CAPITULO XI Precios de Transferencia Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos

ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. La administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior. Para efectos del presente Título, se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos del artículo 450 y 452 del Estatuto Tributario. El control puede ser individual o conjunto, sin participación en el capital de la subordinada o ejercido por una matriz domiciliada en el exterior o por personas naturales o de naturaleza no societaria. La vinculación se predica de todas las sociedades que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior. Los Precios de Transferencia a que se refiere el presente título solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios” (Ley 788 de 2002).

De lo anterior es importante resaltar los siguientes aspectos fundamentales del análisis normativo del régimen de precios de transferencia en Colombia, según lo contemplado por la ley 788 de 2002:

- a) El régimen de precios de transferencia solo es aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, excluyéndose así a las entidades que cobija la ley colombiana como no contribuyentes del impuesto a la renta, p.ej. los fondos de capital privado, según el artículo 23-1 del Estatuto Tributario.
- b) La ley colombiana consagró este régimen para operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas considerando para la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones, los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Consagrando así, de forma explícita el principio de plena de plena competencia, o como lo conoce la doctrina de *arm's length*, que sostiene que las operaciones entre vinculados deben realizarse en las mismas condiciones que se harían como si fuera entre partes independientes.

- c) La Administración tributaria tiene las facultades de verificación y control de aquello que se declare por parte de los contribuyentes, y por esto es que la ley la convierte en la encargada de determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios, costos y deducciones de las operaciones realizadas entre contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y sus vinculados económicos o partes relacionadas.
- d) Se considera que existe vinculación económica, para efectos del régimen de precios de transferencia, cuando se da una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial, de acuerdo a los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se den los supuestos de los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.
- e) La normatividad de precios de transferencia contemplada por la ley solo produce efectos para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios. Por esto, los efectos o consecuencias jurídicas de un ajuste realizado por la Administración no podrían extenderse a otros impuestos.

Para determinar si el precio asignado a una transacción se ajusta al principio de plena competencia o de *arm's length*, la Administración tributaria debe acudir a los métodos para determinar el precio o margen de utilidad que cobija la ley en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

La ley 788 de 2002 señaló que el precio puede determinarse con base en cualquiera de los métodos regulados por esta, sin prelación de métodos, aspecto que debe ser tenido en cuenta de forma relevante, pero bajo el entendido de que siempre debe tenerse en cuenta el que resulte más apropiado de acuerdo a las características de cada transacción.

Los métodos permitidos son los siguientes:

- a) Precio comparable no controlado,
- b) Precio de reventa,

- c) Costo adicionado,
- d) Partición de utilidades,
- e) Residual de partición de utilidades,
- f) Márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Conforme al procedimiento que estableció la ley 788 de 2002 para la realización del análisis de comparabilidad, se escogía el método y luego de aplicar el respectivo método que por las características de la transacción en concreto fuera más adecuado, se podía obtener un rango de precios o márgenes de utilidad cuando existieran dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustaban mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular, el rango intercuartil. Si los precios declarados se encontraban en este rango, se consideraba ajustado a derecho conforme a una operación entre partes independientes, si no era así, se consideraba que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes era la mediana de dicho rango, conforme así lo estableció el artículo 28 de la ley 788 de 2002.

A su vez, esta ley contempló la obligación del contribuyente de preparar y conservar por un plazo de cinco años, la documentación comprobatoria de cada tipo de operación celebrada con vinculados económicos o partes relacionadas y la obligación de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia (a partir de ahora, DIIPT) (Ley 788, 2002).

Esta declaración, conocida por sus siglas DIIPT, es la obligación sustancial principal que traía el régimen de precios de transferencia en Colombia, ya que, la jurisprudencia definió el régimen de precios de transferencia colombiano como inherente a la obligación de información de las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas a la Administración tributaria.

La obligación de presentación de la DIIPT deben cumplirla los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al supuesto normativo que trae el Estatuto Tributario, informando las operaciones llevadas a cabo con vinculados económicos o partes relacionadas y demás requerimientos de la ley. La vigencia de los efectos de esta ley fue a partir del año gravable 2004, por lo que puede afirmarse que solo a partir de este año se tuvieron vigentes en Colombia las obligaciones del régimen de precios de transferencia.

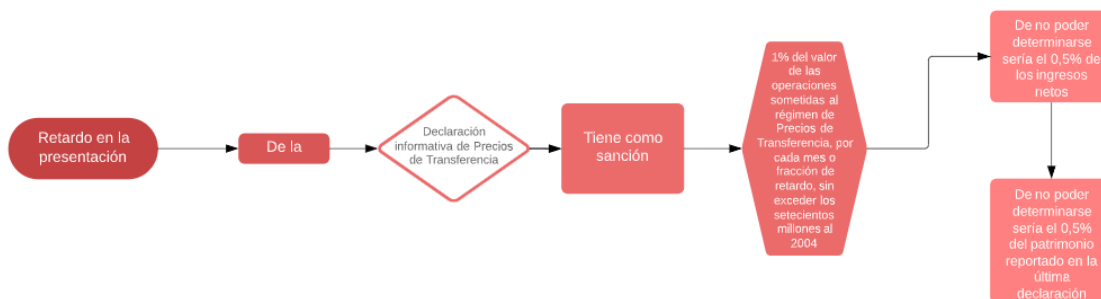
### 2.2.1.2. Ley 863 de 2006

La ley 863 de 2006 en el capítulo IV modificó las disposiciones traídas por la Ley 788 de 2002 respecto del régimen de precios de transferencia en lo siguiente:

- Las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas para efectos del régimen de precios de transferencia se consideran de acuerdo a los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio, artículo 28 de la ley 222 de 1995 y los que cumplan con los supuestos de los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario, añadiendo supuestos de vinculación económica en comparación con la Ley 788 de 2002.
- Las disposiciones sobre precios de transferencia solo serán aplicables a las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, excluyendo así aquellas que se llevan a cabo únicamente en el territorio colombiano.
- La ley restringió la obligación de preparar y enviar documentación comprobatoria de las operaciones celebradas a los contribuyentes del impuesto sobre la renta con un patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable igual o superior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (a partir de ahora, smmlv) o con ingresos brutos del respectivo año iguales o superiores a 3.000 smmlv que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior, en los términos señalados por el Gobierno Nacional.
- La ley 863 de 2006 también incluyó que respecto de las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes domiciliados en paraísos fiscales (hoy denominados jurisdicciones de baja o nula imposición) en materia del impuesto sobre la renta, que se realicen entre vinculados económicos o partes relacionadas, se deben ajustar a las obligaciones de los artículos 260-4 y 260-6, sometiénolos así al régimen de precios de transferencia, aclarando la ley que esto se daba así sus patrimonios no superaran el límite exigido en el supuesto ordinario.
- Se regularon las sanciones del régimen de precios de transferencia frente a los supuestos de no presentación, presentación extemporánea y errores en la documentación comprobatoria y DIIPT y retardo en la presentación de la DIIPT, de la siguiente manera como se informa en los gráficos 1 y 2.

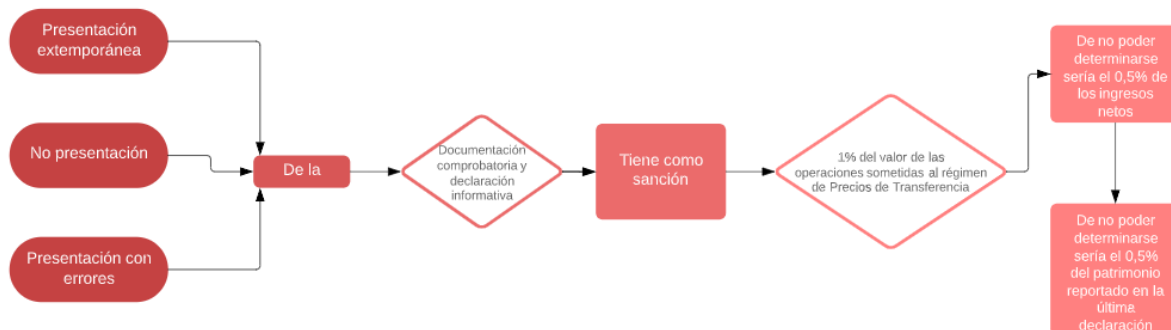


Gráfico 1



1

Gráfico 2



2

### 2.2.1.3. Ley 1430 de 2010

La ley 1430 de 2010 modificó el régimen sancionatorio por el supuesto del incumplimiento de obligaciones formales del régimen de precios de transferencia relativa a la documentación comprobatoria, limitando esta sanción a las quince mil (15.000) Unidades de Valor Tributario<sup>3</sup>

1 Fuente: elaboración propia a partir del artículo 46 la ley 863 de 2006.

2 Fuente: elaboración propia a partir del artículo 46 la ley 863 de 2006.

3 La Unidad de Valor Tributario, o como se conoce por su sigla UVT, es una unidad que se creó para que ser el valor con base en el cual se calculan cobros, sanciones, multas, tasas, tarifas, estampillas, presupuestos y costos estatales. Esta unidad se actualiza anualmente con el salario mínimo mensual legal vigente con la finalidad de que, pueda cambiar conforme a la realidad económica del país y esta incluya así la inflación. La UVT

(desde ahora, UVT) respecto de sanciones relacionadas con la documentación comprobatoria y respecto de la DIIPT se puso un tope de veinte mil (20.000) UVT como el máximo de la sanción a imponer.

#### 2.2.1.4. Ley 1607 de 2012

La ley 1607 de 2012, publicada el 26 de diciembre de 2012 también modificó el régimen de precios de transferencia en Colombia modificando los artículos del 260-1 al 260-10 del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

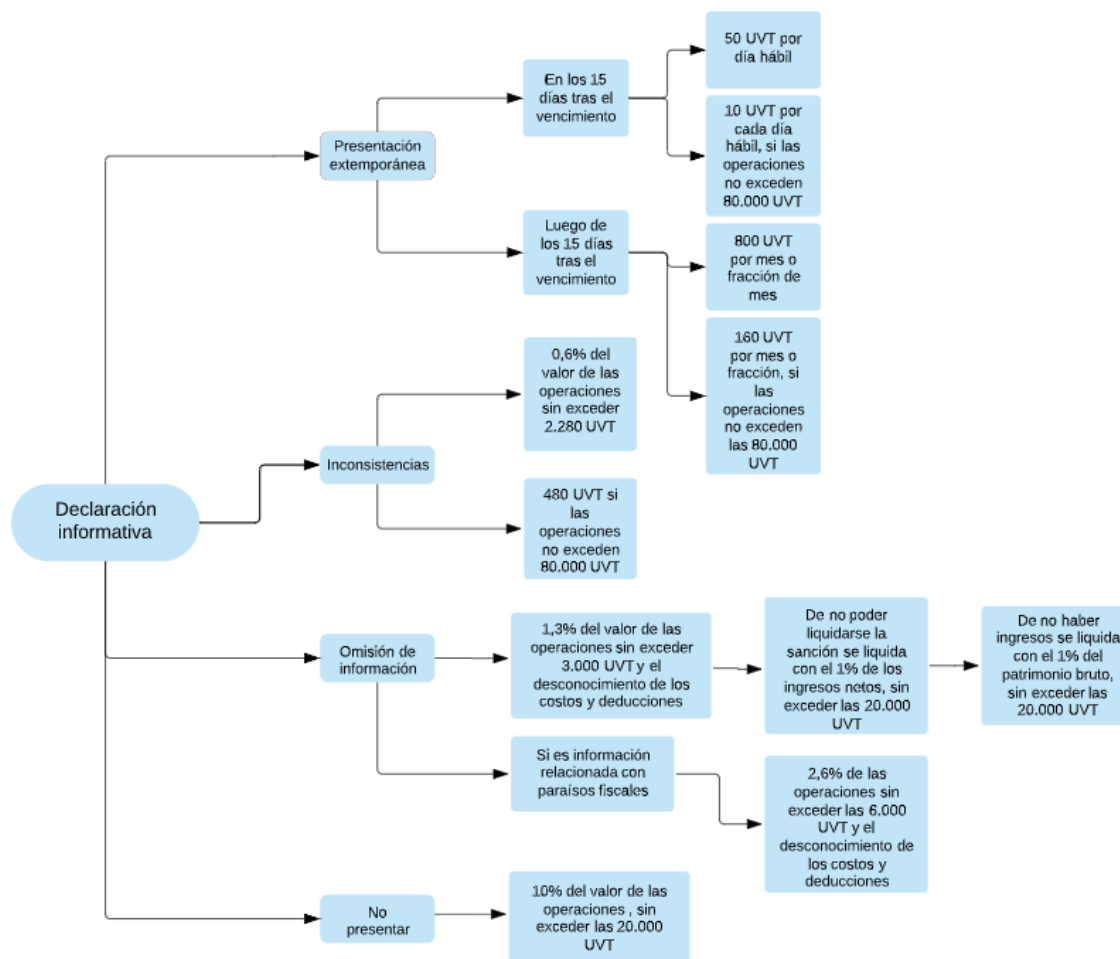
- Se hicieron modificaciones en los criterios de vinculación para efectos del impuesto de la renta y complementarios, quitando la referencia expresa a las normas del Código de Comercio, ley 222 de 1995 y Estatuto Tributario y redactando los supuestos que estaban en estas normas, añadiendo el supuesto de vinculación económica de establecimientos permanentes, respecto de la sociedad cuya actividad realizan en todo o en parte, cuando el 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o en conjunta de sus socios o accionistas. También respecto de ciertos esquemas no societarios, como por ejemplo cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.
- Respecto de los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados la ley quitó el método residual de partición de utilidades y dejó los cinco métodos restantes que tenía la normatividad.
- Esta ley también introdujo la obligación de utilizar los métodos de valoración financiera comúnmente aceptados para el caso de compraventa de acciones que no coticen en bolsa o aquellas operaciones que involucren la transferencia de otro tipo de activos y que presenten dificultades en materia de comparabilidad.
- Reguló la obligación de cumplir con el principio de plena competencia en las actuaciones de reestructuración empresarial.

---

tiene la ventaja de permitir la simplificación de los cálculos de los valores tributarios que cambian anualmente, facilitar las transacciones y los cálculos (Revista Dinero, 2019).

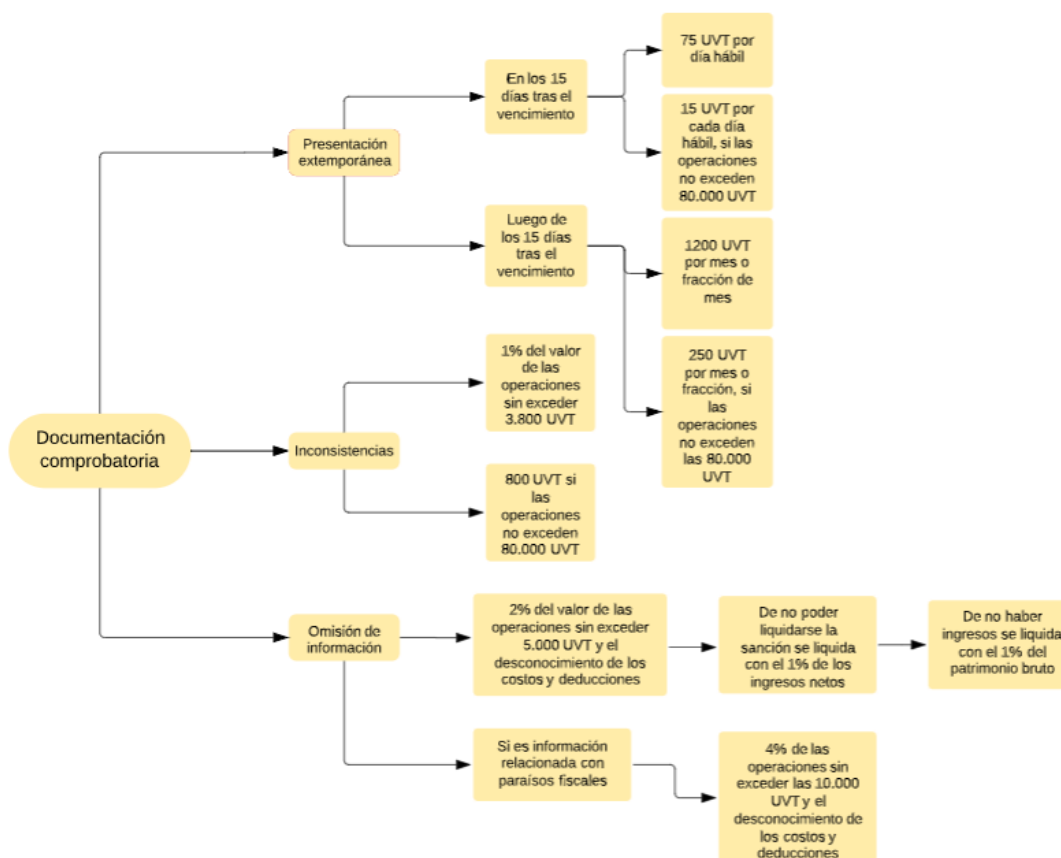
- Modificó el supuesto que traía la obligación de preparar y enviar documentación comprobatoria, limitándola a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuyo patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable fuera igual o superior a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos del respectivo año fueran iguales o superiores a sesenta y un mil (61.000) UVT.
- La ley modificó también los contribuyentes obligados a presentar la declaración informativa a aquellos cuyo patrimonio bruto del día del año o periodo gravable fuera igual o superior a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año fueran iguales o superiores a sesenta y un mil (61.000) UVT que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.
- Así también, se obligó a los contribuyentes que celebraran operaciones con vinculados económicos ubicados en zona franca a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos, costos y deducciones considerando el principio de plena competencia, sometiéndolos así al régimen de precios de transferencia.
- Se modificó el régimen de sanciones frente a la no presentación, presentación extemporánea, inconsistencias y omisión de información de la documentación comprobatoria y de la DIIPT, de la siguiente forma:

Gráfico 3



4

Gráfico 4



5

### 2.2.1.5. Ley 1819 de 2016

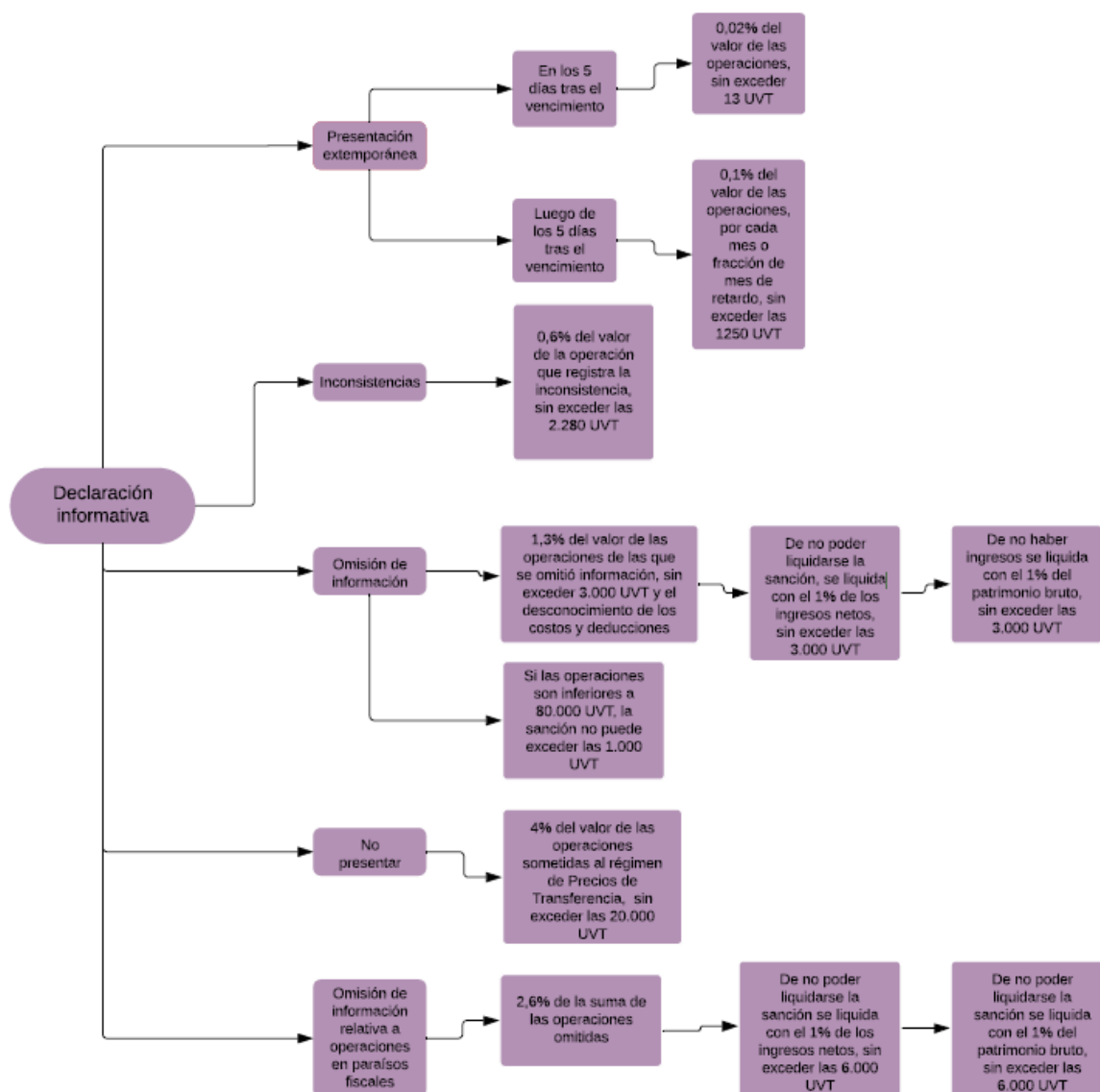
La ley 1819 de 2016 que comprendió una reforma tributaria estructural, fortaleciendo los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, publicada en la gaceta del Congreso

5 Fuente: elaboración propia a partir del artículo 121 de la ley 1607 de 2012.

el 29 de diciembre de 2016, trajo las siguientes modificaciones del régimen de precios de transferencia:

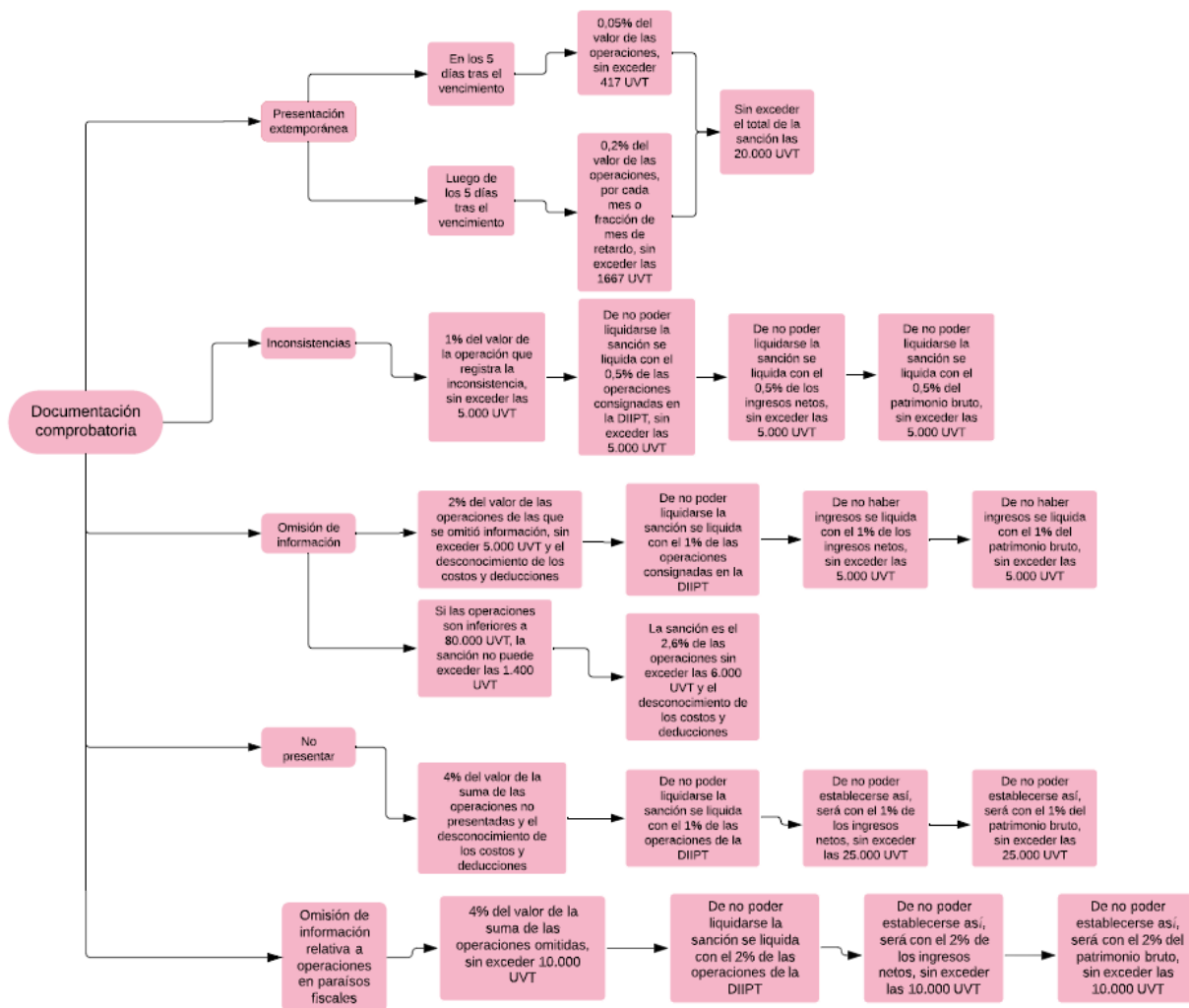
- Respecto de la metodología usada para determinar el precio o el margen de utilidad, el artículo 107 de la ley 1819 de 2016 estableció el método de precio comparable no controlado como el más adecuado para el uso en algunas operaciones, tales como la adquisición de activos corporales y *commodities*. En casos excepcionales se podrán utilizar otros métodos siempre y cuando, en la documentación comprobatoria, se incluyan las razones que justifiquen y demuestren el uso de otro método.
- Para los obligados a presentar documentación comprobatoria se añadió la obligación de presentar un informe maestro con la información global relevante del grupo multinacional y un informe local con la información relativa a cada operación realizada por el contribuyente en el que demuestre la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia.
- Se estableció la obligación para ciertos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de presentar un informe país por país con información relativa a la asignación global de ingresos e impuestos pagados por el grupo multinacional con ciertos indicadores relativos a su actividad económica a nivel global, tales como entidades controlantes de grupos multinacionales que reúnan los requisitos de la ley, entidades residentes en el territorio nacional o en el extranjero con un establecimiento permanente en Colombia, designadas por la entidad controladora del grupo multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar el informe país por país, entidades o establecimientos permanentes ubicados en el territorio nacional que pertenezcan a un mismo grupo multinacional cuya matriz resida o se ubique en el extranjero.
- Las sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa se modificaron de la siguiente forma, siendo las siguientes, las actualmente vigentes y aplicables.

Gráfico 5



6

Gráfico 6



7

### 2.2.2. Análisis del criterio de vinculación económica de las partes

El criterio de vinculación de las partes para determinar si un contribuyente al impuesto de renta está o no sujeto al régimen de precios de transferencia respecto de sus vinculadas es un aspecto fundamental a ser determinado porque tiene incidencia directa sobre el aspecto de determinación

7 Fuente: elaboración propia a partir del artículo 111 de la ley 1819 de 2016.



de aquellos contribuyentes cuyas transacciones deben ajustarse al principio de plena competencia y que, efectivamente se someten al régimen de precios de transferencia.

Partiendo del análisis legislativo llevado a cabo al comienzo, es menester afirmar que, la ley que más recientemente modificó el criterio de vinculación de las partes fue la ley 1607 de 2012, que básicamente quitó la remisión directa a algunos artículos del Código de Comercio, el Estatuto Tributario y de la ley 222 de 1995 y transcribió sus supuestos, añadiendo algunos nuevos, pero como se dijo anteriormente, se quitó la remisión a la ley comercial, separando así la determinación tributaria de la comercial para el criterio de determinación de vinculación de las partes.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, según el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, los criterios para determinar la vinculación de las empresas actualmente se resumen en el siguiente gráfico.

Gráfico 7

ART- 260 - 1 ET


## CRITERIOS DE VINCULACIÓN EMPRESARIAL

- ENTIDADES SUBORDINADAS


Quando el 50% del capital pertenece a la matriz directa o indirectamente

Quando tenga el poder de decisión sometido a la voluntad de la matriz o controlante

Quando tenga el poder de decisión sometido a la voluntad de la matriz o controlante en razón de un acto o negocio



Quando la matriz y subordinada tengan el derecho de emitir los votos de la mayoría mínima para elegir la mayoría de miembros de la Junta Directiva



Quando los casos previos de subordinación se den a través de cualquier persona o esquema no societario

**También se da un supuesto de vinculación empresarial, de acuerdo al art. 260 - 1 ET, en los siguientes casos:**

|  |   |
|--|---|
| <p><b>\$</b></p> <p>CUANDO UNA SOCIEDAD TIENE EL DERECHO A PERCIBIR EL 50% O + DE LAS UTILIDADES DE LA SUBORDINADA</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>-SUCURSALES, RESPECTO DE SUS OFICINAS PRINCIPALES</li> <li>-AGENCIAS, RESPECTO DE LAS SOCIEDADES A LAS QUE PERTENEZCAN</li> <li>-ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES, RESPECTO DE LA EMPRESA CUYA ACTIVIDAD REALIZAN</li> </ul> |
|--|---|

ART. 260 - 1 ET

### OTROS CASOS DE SUBORDINACIÓN:

- CUANDO UNA OPERACIÓN SE REALIZA ENTRE DOS SUBORDINADAS DE LA MISMA MATRIZ
- CUANDO UNA OPERACIÓN SE REALIZA ENTRE DOS SUBORDINADAS QUE PERTENECEN AL MISMO ESQUEMA NO SOCIETARIO
- CUANDO LA OPERACIÓN SE LLEVE A CABO ENTRE DOS EMPRESAS EN LAS CUALES UNA MISMA PERSONA PARTICIPA DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LA ADMINISTRACIÓN, CONTROL O CAPITAL DE AMBAS

8

En suma, la forma de vinculación podría abreviarse, aunque dejando mucho por decir, en aquellas formas de asociación entre estructuras societarias o no societarias que tengan un tipo de vinculación que se caracterice por tener dominancia en el capital de la sociedad, la toma de decisiones en los órganos de administración, el control de la decisión de la mayoría en la junta de socios, entre otros.

### 2.2.3. Análisis de métodos de precios de transferencia

El artículo 260-3 del Estatuto Tributario regula los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados, los que se pueden determinar por la aplicación de cualquiera de los métodos siguientes, salvo las excepciones legales y jurisprudenciales que se han establecido.

1. Precio comparable no controlado: Este método consiste en comparar el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados con el precio de una operación entre partes independientes que sea comparable.

Para el caso de los *commodities*, la ley establece que de forma general debe aplicarse este método. Por *commodities* se deben entenderse productos físicos para los que un precio cotizado es utilizado como referencia por partes independientes en la industria para fijar los precios en transacciones no controladas. Además, se establece que, solo en casos excepcionales se podrá utilizar otro método de precios de transferencia para el análisis de operaciones de *commodities*, siempre y cuando se incluya en la documentación comprobatoria las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para el análisis.

2. Precio de reventa: En este método se calcula el precio como el precio de reventa a partes independientes menos el porcentaje de utilidad bruta obtenido por partes independientes en operaciones comparables.
-

3. Costo adicionado: Valora el precio de bienes o servicios, vinculados al costo, al que se le debe sumar el porcentaje de utilidad bruta que se hubiera obtenido por partes independientes en operaciones comparables.
4. Márgenes transaccionales de utilidad en operación: Parte de la comparación de la utilidad de la operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta aspectos como activos, ventas, costos, etc.
5. Partición de utilidades: Identifica las utilidades a ser repartidas entre vinculados por las operaciones entre los que estos participen y asigna a estas utilidades en las proporciones en las que serían asignadas entre las partes vinculadas en una base económica válida, si estas hubieran actuado como partes independientes, de conformidad con el principio de plena competencia.

Para determinar cuál método debe ser más apropiado para el análisis en cuestión, de acuerdo con el artículo 260-3, se deben analizar los siguientes criterios: los hechos y circunstancias de las transacciones controladas o analizadas, la disponibilidad de información confiable de operaciones entre terceros independientes, el grado de comparabilidad de las operaciones controladas frente a las independientes y la confiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias materiales entre las operaciones entre vinculados a diferencia de las que se celebran entre partes independientes (Estatuto Tributario, 2020).

Respecto de algunas limitaciones a la facultad del contribuyente de usar cierto método de comparación que trae la ley se puede mencionar que el artículo 260-3 del Estatuto Tributario establece que, para el caso de las compraventas de acciones que no coticen en bolsa o la transferencia de activos que presenten dificultades de comparabilidad, se usarán métodos de valoración financiera comúnmente aceptados y bajo ningún caso se aceptará el método de valoración patrimonial o valor intrínseco (Estatuto Tributario, 2020).

Además, la ley establece obligaciones adicionales en ciertos casos, como lo es que para los servicios intragrupo el contribuyente debe demostrar la prestación real del servicio y que el valor cobrado o pagado se encuentra cumpliendo el principio de plena competencia (Estatuto Tributario, 2020).

## 2.3. Principales aspectos jurisprudenciales

### 2.3.1. Jurisprudencia de la Corte Constitucional

La jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de precios de transferencia es muy poca, debido a que, la instancia jurisprudencial de cierre en materia contencioso administrativa es el Consejo de Estado. Y teniendo en cuenta que los procesos en materia tributaria son en general instaurados en contra de la DIAN o por parte de esta, por criterio subjetivo asumiría la competencia del proceso respectivo la jurisdicción contenciosa administrativa e igualmente por el criterio objetivo por versar en materia de impuestos.

Siendo así, hay algunas sentencias importantes a resaltar de la jurisdicción constitucional, debido a que, principalmente esta ha resuelto sentencias en materia de constitucionalidad y ha abordado temas relevantes del régimen de precios de transferencia por medio de estas decisiones.

Es importante resaltar la sentencia C-690/03, ya mencionada anteriormente, que es una sentencia que se destaca por el análisis que hace la Corte del régimen de precios de transferencia y por la declaratoria de inexecutable que hace de la remisión directa a las guías y pronunciamientos de la OCDE en materia de precios de transferencia, en el ordenamiento jurídico colombiano.

En esta sentencia la Corte Constitucional afirmó que, la única interpretación con pleno valor corresponde a la denominada interpretación auténtica que emana directamente del legislador, quien es el único facultado para establecer el alcance y contenido preciso de la ley. No obstante este pronunciamiento, desde el año 2004 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (desde ahora, DIAN) afirma que las guías de la OCDE constituyen para sí un parámetro interpretativo auxiliar no vinculante (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, 2012).

Respecto de la validez de las guías de la OCDE en el pronunciamiento de inexequibilidad, la Corte Constitucional dijo lo siguiente: “Ello no quiere decir que tales Guías no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los Precios de Transferencia.” (Corte Constitucional, 2003). Con base en este pronunciamiento es que la DIAN las sostiene actualmente como un parámetro de carácter auxiliar.

Además, en materia constitucional también se hace mención a esta temática en la sentencia C-815/09, en la que se resolvió la constitucionalidad del régimen sancionatorio relativo a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa individual de precios de transferencia. En esta sentencia la Corte Constitucional afirmó que: “...los deberes que surgen de las normas de precios de transferencia no corresponden a la liquidación de un tributo, sino que son deberes de información únicamente” (Corte Constitucional, 2009).

En esta sentencia la Corte encontró que esta normatividad se ajustaba a la Constitución, pues el régimen sancionatorio cumplía con el principio de legalidad tributaria, debido a que las consecuencias jurídicas sancionatorias estaban reguladas por la ley; el de progresividad, por ser los porcentajes con los que se liquidaba la sanción acordes con la capacidad contributiva de los sujetos en la obligación de presentar la declaración informativa; y manifestó que la declaración tiene el carácter esencial atado a la determinación del impuesto de renta, orientado a prevenir elusiones y evasiones en el pago de este, siempre en defensa de los intereses generales de la sociedad (Corte Constitucional, 2009).

Además, la Corte Constitucional citó la sentencia C-160/1998, en la cual se analiza respecto del régimen sancionatorio la importancia de enmarcar en este los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, y que, no todo error cometido en la información que se remite a la Administración puede ser sancionado. Con base en esto la Corte afirmó lo siguiente:

“La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y

cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia” (Corte Constitucional, 1998).

### 2.3.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado

La jurisprudencia del Consejo de Estado tiene más sentencias en materia de precios de transferencia, en comparación con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, debido a que la mayoría de procesos jurisdiccionales en materia de precios de transferencia son en contra de la DIAN y versan sobre el tema de impuestos, y por ende, la competencia para decidirlos es de la jurisdicción contenciosa administrativa.

Las principales temáticas de las que trata la jurisprudencia del Consejo de Estado respecto del régimen de precios de transferencia son las sanciones contempladas frente a la declaración individual informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria, el procedimiento administrativo que trae la ley para el cobro de estas por parte de la DIAN, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, el cumplimiento por parte del contribuyente de los criterios de vinculación económica para efectos del régimen de precios de transferencia y la prescripción de la facultad sancionatoria por parte de la Administración tributaria.

Entre las diversas temáticas que ha abordado el Consejo de Estado en materia de precios de transferencia se van a resaltar algunas que se consideran reúnen los aspectos principales de los que se ha pronunciado este órgano y que guardan coherencia con este trabajo.

#### a). Aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria

La solicitud de la aplicación del principio de favorabilidad en la condena de sanciones en materia tributaria es de las principales razones por las que se acude a la jurisdicción contenciosa

administrativa en materia de precios de transferencia. Este principio es aplicable en materia sancionatoria tributaria debido a su consagración expresa en el artículo 197 de la ley 1607 de 2012 y a la aplicación vía jurisprudencial que le ha dado el Consejo de Estado y la Corte Constitucional.

El Consejo de Estado hace referencia a la aplicación de este principio en diferentes sentencias, entre una de estas está la sentencia del 30 de agosto de 2016, en la que afirma lo siguiente, reiterando la consagración de la ley 1607 de 2012: “En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable” (Consejo de Estado, 2016).

El Consejo de Estado ha aceptado la aplicación del principio de favorabilidad previsto en el numeral 3 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, el cual sostiene que en materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará en preferencia de la restrictiva o desfavorable. La jurisprudencia contencioso administrativa ha desarrollado la aplicación de este principio siempre que se esté decidiendo respecto de una situación jurídica no consolidada, que se caracteriza por ser una situación que se está debatiendo o es susceptible a debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción, y que además, efectivamente se esté ante un conflicto de naturaleza sancionatoria (Consejo de Estado, 2017).

A su vez, es importante resaltar que el Consejo de Estado le ha dado aplicación al principio de favorabilidad en materia de precios de transferencia de forma principal respecto de la disminución del porcentaje o monto máximo con el cual se liquida una sanción. Así también, se aplicó este principio en la sentencia del 30 de agosto de 2016, para analizar si procedía la imposición de la sanción por no presentación de la DIIPT, respecto de una situación jurídica no consolidada en la que se debatía si el contribuyente cumplía con los requisitos para encontrarse en una situación de vinculación económica con una sociedad en el extranjero. En esta sentencia, se llegó a la conclusión de que efectivamente el contribuyente sí estaba en un supuesto de vinculación económica pero que, la norma aplicable en el momento de causación traía que se debía liquidar la sanción hasta las 39.000 UVT, pero que, por principio de favorabilidad se reliquidaba la sanción, pero respecto de la norma posterior que era más favorable para el contribuyente, que era la ley 1430 de 2010, que fijaba como tope de la sanción 20.000 UVT. Con base en esto, se liquidó la



sanción por no presentación de la DIITP con base en la norma posterior que le era más favorable al contribuyente (Consejo de Estado, 2016).

La aplicación de este principio ha tenido como principal consecuencia jurídica la disminución en el monto respecto del cual se condena en sanciones tributarias. Esto debido a las modificaciones legislativas que ha habido en los porcentajes y límites máximos para determinar las sanciones del régimen de precios de transferencia, como se expuso en el recuento legal ya realizado.

b). La no procedencia de la sanción por corrección de la documentación comprobatoria por la corrección de aspectos formales que no tengan incidencia en el impuesto sobre la renta

El Estatuto Tributario en el artículo 260-11 dispuso que la sanción por corrección de la documentación comprobatoria es aquella que se da en el supuesto de que el contribuyente corrija la documentación comprobatoria modificando el precio, métodos de determinación, análisis de comparabilidad o el rango, sin disponer de criterios adicionales de imposición de la sanción (Estatuto Tributario, 2020).

Frente a esto, el Consejo de Estado en sentencia del 11 de junio de 2014 decidió sobre la posibilidad de corregir errores aritméticos que no tuvieran incidencia en el pago del impuesto sobre la renta. Esto debido a que, en el caso concreto de análisis, el Consejo de Estado exoneró del pago de la sanción a un contribuyente por tratarse de una corrección del método de determinación precios de transferencia, que tras llevar a cabo la corrección, no cambiaba el impuesto sobre la renta a ser liquidado (Consejo de Estado, 2014).

El Consejo de Estado afirmó que la corrección realizada por parte de la sociedad no se incluía en las correcciones permitidas por la DIAN en la Circular vigente en ese entonces, por lo que, era procedente la sanción de esta conducta, pero este órgano jurisdiccional aclaró que esta corrección en nada afectaba el impuesto liquidado y que por ello, no le era aplicable la sanción por corrección de documentación comprobatoria (Consejo de Estado, 2014).

Por medio de esta sentencia, el Consejo de Estado ratifica la finalidad perseguida por el legislador a través de la implementación del régimen de precios de transferencia cuando sostiene que este régimen es una herramienta usada para impedir la doble o nula imposición y la manipulación de precios entre vinculados económicos, que inciden como ingresos, costos o gastos en la determinación del impuesto sobre la renta (Consejo de Estado, 2014).

c). El criterio subjetivo de imputación para la sanción tributaria

Las sanciones en materia del régimen de precios de transferencia en su supuesto normativo por lo general no hacen referencia a ningún criterio subjetivo requerido para su imputación. Usualmente el supuesto comprende la realización de una conducta como lo es omitir la presentación de la DIIPT, su presentación de forma tardía, con errores, entre otros.

No obstante, el Consejo de Estado ha desarrollado una línea ligando la aplicación de las sanciones tributarias al principio del debido proceso, contenido en el artículo 29 de la Constitución Política. Con esta interpretación, el Consejo de Estado ha adoptado la postura con la cual sostiene que, ninguna sanción puede aplicarse simplemente de forma objetiva, sino que deben valorarse siempre las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la conducta del contribuyente (Consejo de Estado, 2019).

En el caso del 11 de julio de 2019, el Consejo de Estado decidió respecto de la situación de un contribuyente que se le imposibilitó la presentación de la declaración por errores en la página web, frente a lo que el Consejo de Estado afirmó que, el contribuyente adelantó actuaciones tendientes a cumplir con el deber impuesto, que demostraron su diligencia en la conducta. Frente a esto, la sala concluyó que, con base en el principio de culpabilidad, se deben analizar las razones expuestas por un infractor como justificantes del incumplimiento de sus deberes en materia tributaria (Consejo de Estado, 2019).

Es por ello que, siguiendo la línea de la posición actual del Consejo de Estado, de lograr demostrar el contribuyente que su conducta no fue culpable, demostrando por ejemplo hechos ajenos a su culpa, podría exonerarse de responsabilidad (Consejo de Estado, 2019). Esta sentencia es

importante pues liga el régimen de precios de transferencia, más que todo su aspecto sancionatorio, al derecho al debido proceso, otorgándole así más garantías constitucionales al contribuyente frente a este.

d). La no procedencia de las presunciones en materia tributaria para la determinación de precios y utilidades en sociedades sometidas al régimen de precios de transferencia

El régimen de precios de transferencia, como lo ha expresado anteriormente el Consejo de Estado, tiene la finalidad principal de evitar que se den supuestos de doble o nula imposición para el contribuyente y de que se manipulen los precios de operaciones entre vinculados económicos, afectando así a la Administración tributaria (Consejo de Estado, 2014).

Con base en esto, el régimen de precios de transferencia tiene la finalidad de que se establezcan los precios entre vinculados económicos con base en el principio de plena competencia. Siendo así, esta directriz ha generado la inquietud de cómo fijar el precio respecto de aquellos casos en los que la ley establece una presunción legal de fijación del precio o utilidad en un respectivo negocio y el verdadero precio se aparta de este.

En la sentencia del 21 de junio de 2018, el Consejo de Estado decidió frente a un caso en el que se cuestionaba cómo fijar una tasa de rentabilidad financiera, cuando existe una presunción legal de una mínima rentabilidad. Frente a esto, se sostuvo que, estas presunciones legales son contradictorias con las finalidades del régimen de precios de transferencia, pues este régimen busca que se fijen los precios y márgenes de utilidad entre vinculados como si estuvieran entre partes independientes, por lo que, estas presunciones no permiten en ciertas ocasiones, que se cumpla con esta finalidad (Consejo de Estado, 2018).

Es por esto que el Consejo de Estado concluyó, que no se debía aplicar la presunción legal en ese caso. Esto debido a que, aquellos sujetos obligados al régimen de precios de transferencia están obligados a este, y el régimen de precios de transferencia no deroga la normatividad que fija estas presunciones, sino que efectivamente excluye de la aplicación de estas normas a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que se encuentran obligados al régimen de precios de transferencia,

pues prima la directriz que pretende hacer que los precios entre vinculados económicos se ajusten al principio de plena competencia (Consejo de Estado, 2018).

e). Carga de la prueba en materia tributaria en el aspecto sancionatorio

En la sentencia del 25 de septiembre de 2017, el Consejo de Estado analiza cómo opera la carga de la prueba en materia tributaria en el aspecto sancionatorio y si esto es o no una excepción al principio constitucional de presunción de inocencia. Frente a esto, afirma este órgano jurisdiccional que, en esta materia opera la presunción de inocencia, elemento propio del debido proceso, y por ende le corresponde al Estado probar que la persona no ha cumplido con su obligación legal para pretender imponerle una sanción a esta (Consejo de Estado, 2017).

El Consejo de Estado sostuvo la posición de que, el deber constitucional de tributar le otorga prerrogativas a la Administración, por permitir este deber que se materialice la naturaleza del Estado y el cumplimiento de sus fines esenciales, lo que deviene en que se atenúan o matizan los derechos y garantías de los ciudadanos, en relación con las garantías que gozan en el derecho penal los ciudadanos (Consejo de Estado, 2017).

De esto se sigue que, para el Consejo de Estado quien ha incumplido con un deber tributario, se presume su actuación de forma dolosa o negligente, por lo que, la mera prueba del hecho que satisface el supuesto normativo de la sanción es un indicio grave de la culpabilidad de la persona. Esto no niega la presunción de inocencia, sino que constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues como presunción, admite prueba en contrario, cuya carga le compete al contribuyente.

Por esto anterior, es importante mencionar que, en el aspecto sancionatorio del derecho tributario sí impera el principio de presunción de inocencia a favor del contribuyente al cual se le pretende imponer una sanción, pero debido a que los fines esenciales del Estado se materializan en su mayor parte a través de los ingresos que obtiene el Estado por medio de los tributos, se matiza este principio en tanto que, aquel contribuyente que incumple un deber tributario, obra este

incumplimiento como un indicio grave de culpabilidad de la persona, frente a la cual, debe entrar el contribuyente a desvirtuar en el proceso, de pretender su exoneración de responsabilidad.

f). Aplicación de los principios de proporcionalidad, gradualidad y razonabilidad en materia sancionatoria

El Consejo de Estado ha desarrollado una línea jurisprudencial del régimen tributario sancionatorio con base en el debido proceso, consagrado en la Constitución Política, artículo 29, sosteniendo que este principio es aplicable al régimen de precios de transferencia, principalmente respecto de los principios de proporcionalidad, gradualidad y razonabilidad de la sanción (Consejo de Estado, 2014).

A través de un pronunciamiento en sentencia del 12 de diciembre de 2015, el Consejo de Estado afirmó que para aplicar el régimen sancionatorio en materia de precios de transferencia se debe acudir a los principios que inspiran el derecho sancionador, como lo son los de proporcionalidad, razonabilidad y equidad (Consejo de Estado, 2015).

Además, en sentencia del 17 de agosto de 2017 el Consejo de Estado, siguiendo el precedente fijado por la Corte Constitucional a través de la sentencia C-160/98, sostuvo que, con base en los principios de proporcionalidad y razonabilidad, no todo error cometido en la información que se remite a la Administración puede tener como consecuencia jurídica una sanción (Consejo de Estado, 2017).

Acudir a los principios de razonabilidad y proporcionalidad en materia de precios de transferencia se puede realizar con base en el derecho al debido proceso, artículo 29 de la Constitución y al principio de equidad, artículo 363 de la Constitución. Estos principios deben orientar a que el sistema sancionatorio se oriente a garantizar el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad al darle aplicación y al llevar a cabo la cuantificación de la sanción. Además, el régimen sancionatorio de precios de transferencia debe fijar sanciones razonables y proporcionadas a la capacidad contributiva de los contribuyentes, lo que hace que, por ser una

directriz de carácter constitucional, sea de observancia obligatoria para la jurisdicción en caso de que la Administración vulnere su cumplimiento (Consejo de Estado, 2017).

Estos pronunciamientos son de gran relevancia debido a que, el Consejo de Estado ha ido sosteniendo la tesis de que el régimen sancionatorio en materia tributaria no es ajeno al debido proceso, a pesar de que la ley expresamente no lo consagre. El reconocimiento de este principio por parte del Consejo de Estado básicamente le otorga garantías al contribuyente, entre las que se encuentran, que el contribuyente siempre tenga a su favor que la sanción que se le imponga cumpla con los principios de proporcionalidad, gradualidad y razonabilidad de la sanción.

#### 2.4. Relación del régimen de precios de transferencia con el impuesto sobre la renta y complementarios

El impuesto sobre la renta encuentra su regulación en el Estatuto Tributario. De acuerdo a la sentencia C-235/19, este impuesto es de orden nacional y el aspecto característico que tiene es que busca gravar la capacidad contributiva de la persona (Corte Constitucional, 2019). Este impuesto grava la renta de las personas que tenga la potencialidad de incrementar su patrimonio neto al momento de ser percibida, incluyendo las ganancias ocasionales y remesas (Corte Constitucional, 2019).

Este impuesto se caracteriza por ser de carácter progresivo, lo que significa que se busca que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o respecto de alguna variable que dé cuenta de la capacidad económica del sujeto pasivo (Ávila & Cruz, 2006). Además, se tiene que la carga tributaria debe estar directamente relacionada con el beneficio y la capacidad económica de una persona (Piza, 2011).

Partiendo del análisis anterior, es correcto afirmar que el impuesto sobre la renta busca gravar al contribuyente de forma proporcional a la capacidad contributiva de este. Este impuesto tiene como sujeto activo a la Nación y como sujeto pasivo a la persona.

Ahora bien, a efectos de analizar la relación entre el régimen de precios de transferencia y el impuesto sobre la renta, es importante aclarar que el régimen de precios de transferencia no es un impuesto en sí, sino que es una obligación de información ante la Administración tributaria, de aquellas operaciones realizadas con vinculados económicos en el exterior, y de presentar y conservar la documentación comprobatoria de estas operaciones, con la finalidad de que estas operaciones se ajusten al principio de plena competencia y de que esto pueda ser verificable para la Administración.

La principal relación que se encuentra entre el régimen de precios de transferencia y el impuesto sobre la renta es que solo están sometidos al régimen de precios de transferencia aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebran operaciones con vinculados del exterior (Estatuto Tributario, 2020).

Por lo tanto, el régimen de precios de transferencia introduce una carga u obligación de naturaleza tributaria para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, consistente en declarar las operaciones realizadas con vinculados económicos y que estas se ajusten a criterios del principio de plena competencia, como se realizarían de celebrarse entre sujetos independientes (Corte Constitucional, 2003).

Es por ello que, los elementos principales del impuesto sobre la renta, como lo son sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable están determinados por la ley pero no se modifican por el régimen de precios de transferencia, sino que este busca que aquello que los contribuyentes declaran ante la Administración se ajuste a criterios de plena competencia, llevando así a la consecuencia jurídica de que, en caso de que no se ajuste a criterios de plena competencia, se estaría ante un supuesto en el que la Administración tendría la facultad de corregir el precio o margen de utilidad de la operación, llevando consigo, a una modificación del valor que consta en la declaración de renta (Corte Constitucional, 2003).

Con base en lo anterior, el impuesto sobre la renta no se ve directamente afectado por el régimen de precios de transferencia, sino que este anterior busca que aquellas operaciones entre vinculados económicos en el exterior que los contribuyentes declaren se ajusten al principio de plena

competencia. No obstante, el régimen de precios de transferencia afecta de forma indirecta el impuesto sobre la renta, debido a que, en caso de que la Administración corrija un precio o utilidad de forma justificada, esto tendría una incidencia en el impuesto sobre la renta a pagar por parte del contribuyente (Consejo de Estado, 2014).

También, respecto de la relación del régimen de precios de transferencia y el impuesto sobre la renta, Barbosa Mariño sostiene que: “El régimen de precios de transferencia se ha concebido como un conjunto de medidas auxiliares que coadyudan(sic) a la administración tributaria a la aplicación del impuesto de renta y se convierten en un deber tributario adicional del contribuyente” (Barbosa, 2005).

Este régimen también puede definirse como un mecanismo de control del comportamiento tributario para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, relacionado con este, con el fin de evitar que los contribuyentes declaren valores artificiosos o que sean manipulados entre las partes con la finalidad de obtener beneficios tributarios (Barbosa, 2005).

### 3. Análisis de las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia

#### 3.1. Introducción de las guías de la OCDE de precios de transferencia: origen histórico, causa y análisis como fuente normativa de *soft law*

##### 3.1.1. Origen histórico de las guías de la OCDE

El proceso de globalización en el escenario internacional que ha tenido un auge en el siglo XX ha tenido entre una de sus muchas consecuencias el surgimiento de organizaciones internacionales que propenden por la homogenización de prácticas jurídicas, económicas, financieras, sociales, etc. Entre diferentes Estados con la finalidad de lograr objetivos comunes (Girón, 2018).

Algunas de estas organizaciones internacionales surgieron en la posguerra, con principal influencia de países de Europa occidental que gestionaron el Plan Marshall, para facilitar el comercio, conceder créditos y fomentar la liberalización del capital (Girón, 2018).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) fue fundada en 1961 y su principal propósito es el de abogar por la coordinación y armonización de las políticas



económicas y sociales de sus miembros. Esta organización ha tenido una posición respecto de la regulación del fenómeno de los precios de transferencia, lo que se manifiesta por medio de la elaboración de una gama de instrumentos normativos para regular sus aspectos fundamentales (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

La intención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de aproximarse hacia una regulación del tema de precios de transferencia se vio manifestada por primera vez a través de los aportes realizados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en el año 1979, con el estudio: “Precios de transferencia y empresas multinacionales”. Por medio de este estudio la OCDE abordó por primera vez los mecanismos de determinación objetiva y ajustes que se debían emprender las administraciones tributarias para corregir prácticas fraudulentas en este tema (Guerra, 2006).

Este informe básicamente resaltaba la importancia del principio de plena competencia o de *arm's length* para determinar las utilidades de entidades vinculadas y el error de relacionar el tema de precios de transferencia con el fraude impositivo o la elusión tributaria, a pesar de que las políticas en materia de precios de transferencia pueden cumplir con este propósito.

En el año 1995 el Consejo de ministros de la OCDE publicó el primer capítulo de las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, el cual reiteraba el contenido del reporte inicialmente dado en 1979. Es importante mencionar que luego de la inicial publicación de 1995 las Guías se han actualizado para acoplar la regulación de nuevas prácticas que surgen en el escenario internacional, hasta que, en la actualidad, la última versión se compone de la publicación de 2017 (Barbosa, 2005).

La OCDE cuenta con un órgano denominado el Comité para la revisión y actualización periódica de las directrices que se encuentra de forma constante haciendo seguimiento en el ámbito internacional en materia de precios de transferencia, basado en la experiencia de las administraciones fiscales y de las empresas multinacionales y, en caso de que lo vea necesario, lleva a cabo las propuestas de modificación y actualización de las guías (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

La finalidad principal que persigue la OCDE por medio de este instrumento normativo, es la de:

“... Ayudar a las administraciones tributarias (de los Estados miembros y no miembros de la OCDE) y las empresas multinacionales, al indicar caminos para encontrar soluciones mutuamente satisfactorias a los casos relacionados con los precios de transferencia, y así, minimizar los conflictos entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Es por ello que los instrumentos normativos que provee la OCDE persiguen la finalidad de evitar que los grupos multinacionales manipulen los precios entre los miembros del grupo, transfiriendo artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas impositivas a países con menores tasas impositivas o inclusive países de baja o nula imposición y ajustar los sistemas impositivos de distintos países con la finalidad de controlar la doble o múltiple imposición sobre una misma renta gravable (Corte Constitucional, 2003)

Frente a esto se reitera la directriz principal que contiene el régimen de precios de transferencia, que se base en que, las transacciones entre vinculados económicos deben ser valoradas de la misma forma en que se hubieran realizado si fuera entre partes independientes. De esto se sigue que, el objetivo fundamental que le persigue a las guías de la OCDE es la coordinación y armonización de los sistemas tributarios de los diferentes Estados (Hernández D. , 2016).

La gran relevancia sobre la que versa la coordinación internacional que pretende la OCDE, es debido a que, en la actualidad, si algún Estado se aparta de las disposiciones de la OCDE por medio de una normatividad aislada a esta, podría tener un régimen tributario que entre en conflicto con el de otros Estados, desincentivando la inversión extranjera y posiblemente haciendo incurrir a los contribuyentes en situaciones de doble o múltiple imposición (Barbosa, 2005).

La OCDE como organización internacional, ha procurado direccionar su actuación hacia la finalidad principal de la lucha contra la evasión fiscal, y además de contar con estas guías en materia de precios de transferencia, también cuenta con otras normatividades internacionales sobre otros aspectos por medio de las cuales sigue trabajando en su lucha contra la evasión y elusión fiscal internacional. Entre los trabajos más destacados de esta organización, debe mencionarse el plan de acción de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (o plan de acción BEPS), que busca mejorar los vacíos que hay en los mecanismos de lucha contra la evasión fiscal internacional, reaccionando en contra de los esquemas de planificación fiscal agresiva de algunas empresas multinacionales (Galíndez & Sosa, 2014).

El plan de acción BEPS encuentra relación con la temática de precios de transferencia debido a que, su origen surge por la presión social en torno a los reducidos impuestos que algunas multinacionales estaban pagando, por lo que, para hacer frente a estas conductas se llevaron a cabo 15 acciones, entre las cuales algunas se relacionan con los precios de transferencia, como lo son las acciones 8, 9 y 10 que buscan asegurar que los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor (Cruz, 2016).

### 3.1.2. Las guías de la OCDE como fuente normativa de *soft law*

Para hacer un correcto análisis de las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia, se debe hacer un acercamiento a estas primero conociendo su naturaleza jurídica como norma. Estas guías hacen parte de un cuerpo normativo conocido como el *soft law*.

El *soft law* o derecho blando, es un tipo de normatividad que en el ámbito internacional se destaca porque carece de obligatoriedad para los Estados (Toro, 2006). Puede además ser definido, como un instrumento o acuerdo no vinculante jurídicamente (Vega, 2014). Es por esto que, estas guías son un instrumento auxiliar para los Estados constituido por criterios técnicos que pueden orientar la interpretación de una ley en su aplicación (Corte Constitucional, 2003). Además, este instrumento normativo se caracteriza por carecer de eficacia normativa directa, por lo tanto no impone obligaciones de contenido coercitivo, a pesar de que, su importancia radica en que contiene principios orientadores del actuar de los Estados (Vega García, 2012).

A pesar de carecer de capacidad coercitiva o de ser de carácter imperativo para todos los Estados, el *soft law* como instrumento jurídico se encuentra en un momento de proliferación en el ámbito internacional, debido a que, este se caracteriza por tener gran utilidad para la realización de diversos fines (Merino, 2015).

Entre las funciones principales que desempeña este instrumento jurídico, el autor Isaac Merino Jara, en su documento “Acerca del *soft law* en materia tributaria”, resalta las siguientes: el *soft law* cumple con las funciones de explorar las posibles reacciones de las autoridades públicas nacionales y de los operadores privados, obrar como un alternativo al *hard law*, siempre que no se den las circunstancias para intervenciones de carácter imperativo, fungir como un complemento del *hard law*, en presencia de condicionamientos que dificulten o impidan una intervención de forma imperativa y actuar como un parámetro de interpretación del *hard law* (Merino, 2015).

Con base en lo anterior, es posible afirmar que la OCDE en su función orientada a la coordinación y armonización internacional creó las guías internacionales de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias con la finalidad de proveer al ámbito internacional de directrices en esta materia, en procura de la armonización internacional. Estas guías pertenecen al cuerpo normativo del *soft law* y por ello, no tienen carácter imperativo para los Estados de la comunidad internacional (miembros y no miembros de la OCDE).

Además, a pesar de ser las guías un instrumento normativo no vinculante, se debe tener en cuenta que estas guardan una estrecha relación con los modelos de la OCDE y de la Organización de Naciones Unidas para evitar la doble imposición. Por esto anterior, estas guías en verdad son relevantes por cumplir con la función de servir para interpretar ciertos preceptos de tratados bilaterales (Vega, 2014).

Es por ello que, este instrumento normativo está orientado a que los Estados miembro y no miembro de la OCDE integren las guías por medio de su ordenamiento interno, para darles así carácter de obligatoriedad, en procura de una comunidad internacional que tenga coordinación y armonización en esta materia.

### 3.2.Principales similitudes y diferencias de las guías de la OCDE de precios de transferencia con el marco normativo de Colombia

Las guías para las empresas multinacionales y administraciones tributarias en materia de precios de transferencia de la OCDE contienen diversos temas y su función principal es procurar porque impere en el orden internacional la armonía normativa. Estas cumplen con la finalidad de impedir supuestos de doble o nula imposición y hacer disminuir los litigios en materia de precios de transferencia que enfrentan los Estados con sus contribuyentes, para evitar así la afectación a la Administración tributaria y el cumplimiento de las finalidades del Estado (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A continuación, se va a realizar una breve mención de las disposiciones principales que tienen las guías de la OCDE, filtradas respecto de ciertas temáticas que se consideraron de especial análisis para los efectos de la monografía. Además, en cada inciso está una breve comparación o contextualización de la regulación colombiana de cada tema concreto y de la relación que tienen

las normatividades y también de si puede tratarse de un supuesto cuya diferencia puede conllevar a un supuesto de doble o nula imposición para el contribuyente.

a). Principio de plena competencia

El principio de plena competencia, o como este se conoce en el ámbito internacional *arm's length*, conforme a su consagración en la última versión de las guías de la OCDE para empresas multinacionales y administraciones fiscales, se encuentra contenido en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, el cual, textualmente supone lo siguiente:

“(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, a pesar que su redacción es diferente a la forma en la que el principio de plena competencia se consagra en el Estatuto Tributario de Colombia, ambas consagraciones de este principio tienen los mismos efectos y consecuencias jurídicas de que, las empresas multinacionales deben velar porque sus precios de transferencia o márgenes utilidad en operaciones con vinculados económicos sean los mismos en los que hubiera incurrido de haberse realizado la transacción entre partes independientes,. Esto anterior ya que, en el caso de que sean diferentes, las administraciones tributarias están facultadas para realizar el respectivo ajuste para que el precio o el margen de utilidad que se refleje sea el de una situación de plena competencia entre partes independientes.

La OCDE en las guías menciona que el objeto principal de este principio radica en velar que se le dé un tratamiento a los miembros de un grupo multinacional igual al que se la daría a si estos operaran como empresas independientes en lugar de obrar como parte de un grupo multinacional (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017). Esto anterior, encuentra plena concordancia con los principios orientadores del régimen de precios de transferencia en Colombia, por lo que, en la orientación principal del régimen no hay diferencias relevantes entre ambas disposiciones jurídicas.

Frente a la aplicación práctica del principio de plena competencia se enfrentan las empresas multinacionales y las administraciones tributarias al problema de que hay dificultad en obtener información precisa para aplicar el principio de plena competencia, debido a que, este requiere de la existencia de información precisa de la respectiva transacción como de aquella comparable, que ambas se encuentren ubicadas en la misma ubicación geográfica (salvo que se pueda comprobar que esto no tuvo ninguna incidencia en el precio o utilidad), o que no se pueda encontrar información relacionada con una transacción comparable, porque sea esta de carácter confidencial o porque sea una transacción de la cual no sea posible encontrar otra comparable por sus características únicas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Por todo esto, es importante afirmar que, al acercarse a la temática de precios de transferencia, se debe siempre tener en cuenta de que esta no se trata de una ciencia exacta, sino de una que exige la realización de diferentes juicios de valor por parte de las empresas multinacionales y de los contribuyentes para llevar a cabo una valoración de los aspectos fundamentales de una operación.

Además, para realizar un análisis de comparabilidad correcto se deben considerar e identificar los riesgos propios de las relaciones comerciales y financieras que se asuman como consecuencia de la respectiva transacción, ya que, en condiciones de negocios entre partes independientes, la asunción de riesgos tiene una incidencia en el precio o margen de utilidad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

La OCDE se refiere directamente, para efectos del cumplimiento del principio de plena competencia, al análisis de comparabilidad respecto de aquellos casos en los que, por intervención estatal, se lleva a cabo un control en el precio, en el interés, pago de servicios u honorarios.

La OCDE considera que estos ajustes o modificaciones al precio que se obtendría en un respectivo Estado se deben tratar como un factor del mercado de ese determinado Estado y, si se trata de un beneficio que se obtiene en condiciones ordinarias, se debe tener en cuenta para la determinación de los precios de transferencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, lo que debe entrar a analizarse es, si la respectiva operación realizada es coherente en su precio o margen de utilidad con el que se llevaría a cabo entre partes independientes.

Respecto de esto, para traerlo al ámbito colombiano, es pertinente mencionar la sentencia del 21 de junio de 2018 del Consejo de Estado, ya mencionada anteriormente en el inciso 2.3.2. d), en la que se dijo que, cuando existe una presunción legal de una mínima rentabilidad, este tipo de presunciones son contrarias con las finalidades esenciales del régimen de precios de transferencia, pues estas presunciones evitan que en muchas situaciones se pueda obtener conocimiento exacto del precio o margen de utilidad que se debería tener en casos de transacciones entre partes independientes (Consejo de Estado, 2018).

Es por ello que, a raíz de esta sentencia mencionada, en Colombia podría sustentarse en esta sentencia un contribuyente que se aparte de una presunción legal de determinación del precio, rentabilidad, tasa de interés, entre otros, justificado en que el precio o margen de utilidad que declara se ajusta al principio de plena competencia y por ende, al régimen de precios de transferencia. Por lo que, en este aspecto en concreto el Consejo de Estado veló por la prevalencia del principio de plena competencia como orientador y esencial en la materia de precios de transferencia, haciendo inclusive al ordenamiento jurídico colombiano más garantista de este principio que las mismas guías de la OCDE.

No obstante, las guías de la OCDE no necesariamente deben entenderse de forma contradictoria, en tanto que, siguen siendo coherentes con la interpretación de esta organización internacional, interpretaciones como la que dio el Consejo de Estado en Colombia, a través de la sentencia del 21 de junio de 2018.

Esto anterior debido a que, para ambas normatividades la esencia del debate debe centrarse en analizar si las condiciones pactadas se ajustan al principio de plena competencia, a pesar de que, sí hay una diferencia en que la OCDE considera que esas presunciones legales deben tratarse como factores propios del mercado y tenerse en cuenta para la determinación del régimen de precios de transferencia, mientras que, en Colombia el Consejo de Estado considera que este tipo de presunciones no son coherentes con la esencia del régimen de precios de transferencia.

Ahora bien, señalando otros aspectos a tener en cuenta para llevar a cabo un análisis con base en el principio de plena competencia, deben también valorarse las características específicas de los diferentes mercados geográficos, sus respectivas ventajas y desventajas, además de que, para la realización del análisis es menester valorar económicamente las funciones desempeñadas a raíz de

la respectiva transacción, así como también los riesgos asumidos y activos utilizados (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Además, por tratarse de empresas multinacionales, es común encontrar que estas cuentan con un grupo de empleados con una cualificación o experiencia únicas en el respectivo sector a analizar, por lo que, este grupo de empleados puede tener una influencia directa en los precios o en la eficiencia de producción, en una situación de plena competencia, y también debe ser tenido en cuenta para el análisis de comparabilidad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Así también, la OCDE realiza la anotación de que, en las situaciones de una multinacional o de grupo empresarial, en las que, por llevarse a cabo determinada actividad se da la transferencia o adscripción de uno o varios empleados, esto puede implicar una transferencia de conocimiento o de activos intangibles valiosos para una compañía, tales como el *know how* (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A su vez, a la hora de llevarse a cabo un análisis con base en el principio de plena competencia, las sinergias de grupo, entendiendo por estas a toda acción deliberada y concertada del grupo con la finalidad de obtener un beneficio económico, tiene como consecuencia, para efectos del régimen de precios de transferencia que, todo beneficio obtenido como consecuencia de esto, debe repartirse entre los miembros del grupo, en proporción a la verdadera contribución a la creación de la sinergia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El mejor ejemplo a fin de ilustrar los beneficios económicos alcanzados por medio de una sinergia de grupo, es cuando los miembros del grupo realizan acciones deliberadas y concertadas para consolidar las actividades de compra con el fin de aprovechar las economías de escala resultantes de la compra en grandes volúmenes. Los beneficios de esta acción, deben repartirse entre los miembros del grupo en proporción a sus volúmenes de compra, de acuerdo con el principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Puede también ser necesario llevar a cabo ajustes de comparabilidad para tener en cuenta las sinergias de grupo. Es por ello que, el precio ajustado al principio de plena competencia no debe ser aquel que llevaría a cabo una empresa independiente en las mismas condiciones, pues esta no tiene la estructura de grupo empresarial, como para verse beneficiada de los efectos económicos



de la sinergia de grupo, sino aquel, en el que se permita remunerar a la sociedad que lleva a cabo los servicios de coordinación de la actividad de la cual se están beneficiando las demás sociedades, pues una sociedad, actuando en el escenario de partes independientes, no prestaría servicios de coordinación de cierta actividad sin obtener un beneficio económico a cambio. Una vez se logre remunerar este valor, se añade al precio que se obtiene por la sinergia de grupo, y ese es el valor que, de acuerdo al principio de plena competencia, se debería cobrar a cada sociedad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Es importante mencionar que en el recuento jurisprudencial realizado no se hallaron sentencias que trataran casos de sinergias de grupo, por lo que, la acción de la DIAN de verificar que los precios de transferencia o márgenes de utilidad se encuentren ajustados al principio de plena competencia, no ha tenido una gran actividad en la temática de sinergias de grupo o por lo menos, si ha habido lugar a estas discusiones en la sede administrativa, estas no han llegado a la jurisdicción para su solución, por lo que no ha sido un tema del cual se encuentre jurisprudencia en Colombia.

Respecto a lo anterior, es entonces claro que para el ordenamiento jurídico colombiano, a pesar de no contar con una norma especial para las sinergias de grupo sí puede entenderse que la normatividad general de precios de transferencia busca regular estos supuestos, desde que estos encajen en el supuesto normativo colombiano de llevar a cabo operaciones con vinculados económicos en el exterior conforme al principio de plena competencia.

Con base en lo anterior, se sostiene que, a pesar de no contar con una normatividad específica ni haber tenido relevancia notoria jurisprudencial, sí es un tema que se encuentra regulado en Colombia por la normatividad general y las operaciones que se den en virtud de sinergias de grupo deben ajustarse al principio de plena competencia. Por esto anterior, son armónicas las disposiciones colombianas con las de la OCDE en este aspecto, en tanto que, a pesar de no contar Colombia con una regulación específica para las sinergias de grupo, no se encuentran contradicciones o situaciones que puedan devenir en un supuesto de doble o nula imposición para el contribuyente pues estas se encuentran cubiertas por la normatividad general.

#### b). Métodos de comparabilidad

Con base en las guías de la OCDE de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias la selección de un respectivo método de determinación o comparabilidad de precios de transferencia, requiere que se lleve a cabo una ponderación de ventajas y desventajas de cada método, las características respectivas conforme a la naturaleza de la operación, la disponibilidad de información para llevar a cabo la comparación y el grado de comparabilidad de las operaciones (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, en este caso, es importante mencionar que, la OCDE no considera que haya un método más adecuado o un método ideal para todos los casos, sino de que, el régimen de precios de transferencia no es concretamente una ciencia exacta, y que, debido a esto, debe analizarse cada caso de forma separada y haciendo un análisis lo más fiable y certero posible. A su vez, tampoco es necesario en un análisis de comparabilidad, entrar a demostrar por qué un método no es adecuado para cierto caso, sino que, con que se parta de un método que cuente con información fiable es suficiente para el ejercicio de comparabilidad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

En este aspecto, es necesario hacer un aparte y recordar que, para el caso colombiano, también existe como regla general en el régimen de precios de transferencia la libertad de escogencia de un método de comparabilidad, a pesar de que, sí debe el contribuyente hacer únicamente uso de los métodos de comparabilidad que se encuentran en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, que comprenden los siguientes: precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, márgenes transaccionales de utilidad de operación y partición de utilidades (Estatuto Tributario, 2020).

Además, respecto de la necesidad de comprobar ante la Administración que un respectivo método no es adecuado o por qué se excluyó del análisis un determinado método, en el aspecto procesal, la carga de la prueba en materia tributaria opera, por tratarse de una situación sancionatoria frente al ciudadano, imperando en el ordenamiento jurídico los principios de la presunción de inocencia, haciendo necesario que se compruebe la respectiva conducta ilícita, en este caso la violación del régimen, y no es necesario para el contribuyente, entrar a comprobar por qué se excluyó del análisis la comparación con cierto método, salvo en el caso en el que se encuentre probado un incumplimiento de una obligación tributaria, pues desde que se cuente con información fiable que

dé cuenta que el método elegido presta un resultado cierto y confiable se estaría cumpliendo con la obligación y con la adecuada comparación (Consejo de Estado, 2017).

Por otro lado, la OCDE diferencia entre métodos tradicionales y métodos basados en el resultado de las operaciones, para los cuales, considera que el medio más directo para determinar si una operación se ajusta al principio de plena competencia, son los métodos tradicionales de comparación, por lo que, cuando en virtud de las condiciones de cierta operación, sean aplicables los métodos tradicionales basados en las operaciones y un método basado en el resultado de las operaciones, es preferible optar por el método tradicional. A su vez, dentro de los métodos tradicionales, cuando en una operación pueda aplicarse el método del precio libre comparable y otro método, debe optarse por el primero (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Es importante mencionar que, las recomendaciones de la OCDE de optar por los métodos tradicionales no constituyen una obligación, ni mucho menos, el deber del contribuyente de entrar a argumentar en cada caso por qué no escogió un método tradicional o por qué no escogió el método del precio libre comparable. Estas recomendaciones actúan más como una guía de que, en condiciones ordinarias, que no presenten dificultades o características particulares, la OCDE plantea como recomendación optar por estos métodos y para orientar a que los Estados integren en sus ordenamientos jurídicos normas que regulen la preferencia de estos métodos.

Por otro lado, también existen los métodos basados en el resultado de las operaciones, los que resultan más apropiados para el análisis en diversas condiciones, entre las que resaltan se encuentran aquellos en los que cada parte realiza un aporte único y valioso a la operación vinculada, o cuando se realizan operaciones muy integradas o no se cuenta con información pública y fiable sobre terceros en relación con el precio o margen bruto (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

También, las empresas multinacionales cuentan con la libertad de acudir a otros métodos diferentes a los que describe la OCDE en las guías de precios de transferencia, siempre que se pueda comprobar que el método se encamina a demostrar que cierta operación cumple con el principio de plena competencia. A pesar de ello, no se debe acudir a esos otros métodos de forma sustitutiva a los que la OCDE permite, sino cuando los otros constituyan un método más apropiado, en virtud de las condiciones respectivas de la operación y de la información de operaciones comparables

con la que se cuente. En esta situación, considera la OCDE que es prudente que el contribuyente guarde un buen sustento de por qué se acudió a este otro método (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Frente al caso colombiano, la regulación que trae el Estatuto Tributario no permite inferir de forma alguna que en Colombia impera, como sí lo trae la OCDE, la libertad de acudir a un método diferente de los que la ley comprende. Por ende, en Colombia el contribuyente sí tiene la obligación de ajustarse a los métodos que comprende la ley en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario (Estatuto Tributario, 2020).

Por lo anterior, podría presentarse un supuesto de doble o nula imposición en el caso de un Estado que ha integrado a su ordenamiento jurídico las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales se encuentre un contribuyente que respecto de cierta operación haga uso de un método que no está en la regulación colombiana y que luego la empresa busca que en Colombia la Administración fiscal acepte el análisis de comparabilidad hecho con un método diferente a los que trae la ley colombiana.

Para este caso, el contribuyente deberá entrar a valorar la operación según un método de los que trae el Estatuto Tributario en el artículo 260-3, frente a lo que, podría darse un supuesto de doble o nula imposición si encuentra que el precio o margen de utilidad obtenido es diferente al que presentó en otro Estado que sí le permitía hacer uso de un método diferente a los que trae la ley colombiana, por la libertad que presentó la OCDE al permitir hacer uso de métodos diferentes a los que comprende en sus guías.

A pesar de que el caso anterior puede ocurrir, es pertinente mencionar que los métodos que trae el artículo 260-3 del Estatuto Tributario en la práctica demuestran ser los que se usan de forma común, y tendría que tratarse de una operación con una naturaleza muy particular y aportes con características diferenciales, como para que un contribuyente deba acudir a esta valoración con otro método diferente. Esto anterior ya que, la práctica ha sugerido que, estos métodos demuestran ser suficientes en el comportamiento ordinario de los contribuyentes para realizar la valoración en situaciones de plena competencia.

Es importante dejar claro que el régimen de precios de transferencia no se trata de una ciencia exacta, lo que ha llevado a que muchos contribuyentes han creído que es necesario realizar el

análisis de comparabilidad con más de un método, lo que supone una carga mayor para el contribuyente, cuando realmente esto no es así. En situaciones de difícil situación probatoria, en la que no se cuenta con buena información de otras operaciones, o por tratarse de negocios muy particulares, puede recomendarse acudir a más de un método, con la finalidad de alcanzar una mejor estimación de los precios o márgenes de utilidad en situación de plena competencia. No obstante, es exigible para el contribuyente la realización del análisis de comparabilidad solamente a través de un método.

Para la OCDE, entre los métodos tradicionales se encuentran el método del precio libre comparable, el método del precio libre de reventa y el método del costo incrementado. Para esta organización, el método de precio libre comparable es el más adecuado en general, pero para su debida aplicación, debe tratarse de un caso en el que, las características económicamente relevantes entre la operación vinculada y las no vinculadas, sean comparables y no haya entre ellas diferencias que puedan traducirse en una afectación económica del precio o margen de utilidad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017). Estos tres métodos de comparación fácilmente se asimilan a lo que el Estatuto Tributario en Colombia en el artículo 260-3 trae como precio comparable no controlado, precio de reventa y costo adicionado (Estatuto Tributario, 2020).

Para el caso de los productos básicos o *commodities*, el método de precio comprable no controlado es el método de comparabilidad que se considera como el más adecuado, para el cual deben tenerse en cuenta aspectos concretos como las características físicas, la calidad del producto, las condiciones contractuales de la operación, entre otros. Ahora bien, si en la realización del análisis de comparabilidad se encuentran diferencias entre las condiciones de las operaciones vinculadas y las de las no vinculadas será necesario practicar un ajuste razonable del precio en la operación entre vinculados económicos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Haciendo un paralelo con el caso colombiano, el Estatuto Tributario en el artículo 260-3 también trae la misma aclaración respecto de los *commodities*, estableciendo que, cuando se trate de operaciones de *commodities* el precio comparable no controlado será el método de precio de transferencia más apropiado y deberá ser utilizado. Debido a esto, aquí pueden encontrarse claramente dos disposiciones armónicas entre las guías de la OCDE y la normatividad colombiana (Estatuto Tributario, 2020).

Por otro lado, se encuentran los métodos que se basan en el resultado de las operaciones que cumplen con lo dispuesto en el artículo 9 del modelo de convenio tributario de la OCDE y que se ajustan a los principios del régimen de precios de transferencia que son: el método de la distribución del resultado y el método del margen neto operacional, los cuales. Para acudir a estos métodos, debe verificarse que se encuentre frente a supuestos compatibles con las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia, principalmente respecto del cumplimiento del principio del principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

En Colombia, frente a estos dos métodos de determinación del precio o margen de utilidad, se encuentran como referentes o similares a estos los métodos de partición de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación, cuyo procedimiento se encuentra en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario (Estatuto Tributario, 2020).

Estos métodos se caracterizan por basarse en los beneficios que se derivan de una operación vinculada concreta y no se enfocan tanto en las características propias de la operación, a diferencia de los métodos tradicionales. Para el efecto de la comparación, un beneficio procedente de una operación vinculada puede constituir un indicador de que una operación se ha realizado en condiciones en las que difieran de una operación entre partes independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre los costos, ventas o activos que un contribuyente obtiene en virtud de una operación realizada con un vinculado económico. Para que resulte confiable la aplicación de este método, debe aplicarse de forma similar a como se aplicarían los métodos del precio de reventa o del costo incrementado, determinando el beneficio económico obtenido por parte de la operación para la empresa vinculada tomando como referencia el indicador de beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas con una parte independiente, es decir, acudiendo a referencias de comparables internos, y en caso de que hacer esto no sea posible, puede acudirse a una operación comparable realizada entre partes independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Este método anterior presenta las dificultades de que, el indicador de beneficio neto de un contribuyente puede verse afectado debido a factores que no tienen incidencia sobre el precio o

márgenes de utilidad para empresas independientes. Estos elementos hacen difícil que este método en ciertas ocasiones sea adecuado, exacto y confiable (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Por otro lado, el método de la distribución del resultado, busca eliminar el efecto que provoca sobre los resultados las condiciones especiales acordadas en una operación entre vinculados económicos determinando la distribución de los beneficios que se hubiera acordado entre partes independientes, atendido al nivel de participación en la operación, para luego proceder a distribuir ese resultado del beneficio o la pérdida económica, entre las empresas en función de criterios económicamente válidos, de forma de que se aproximen a la distribución de beneficios que se hubieran previsto o llevado a cabo en condiciones de plena competencia, entre partes independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Este método anterior, trae como ventaja que puede ser aplicado a operaciones realizadas entre sociedades de una multinacional que llevan a cabo una operación estrechamente integradas y cuando se realizan aportes a una operación que se consideran únicos o muy valiosos, tales como activos intangibles (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A primera vista, este método aparenta ser fácilmente accesible, por recaer su soporte de documentación en menos información procedente de terceros independientes, sin embargo, puede presentarse la dificultad de que sea difícil acudir a información comparable en estos casos para la Administración tributaria, por tratarse de información de comparables internos, y puede dificultarse la determinación de los ingresos y costos conjuntos de todos los participantes de la operación (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El contribuyente que lleve a cabo el análisis de comparabilidad partiendo de este método de distribución del resultado debe estar preparado para explicar por qué se acudió a ese método y a dar cuentas del procedimiento de su aplicación y el criterio usado para la asignación de los resultados, que puede calcularse *ex post*, respecto de los resultados reales, o *ex ante*, respecto de los resultados previstos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Actualmente se ve en el ámbito internacional la preferencia hacia los métodos tradicionales en vez de los métodos basados en el resultado, debido a que, los primeros otorgan un resultado más fiable y comprobable para la Administración tributaria. No obstante, la comunidad internacional regula

y permite el acudir a métodos basados en el resultado, debido a que, reconoce que en las empresas multinacionales hay comúnmente operaciones que se escapan del giro ordinario de los negocios, que tienen características muy particulares o que versan sobre activos intangibles de difícil valoración, para lo que, es más apropiado acudir a los métodos basados en el resultado.

Respecto de la posibilidad de llevar un análisis de comparabilidad usando este método antes de la realización de la operación, basado en resultados previstos, no se puede pensar que esto implicaría una penalización o recompensa futura para el contribuyente, partiendo de circunstancias imprevisibles. Esto anterior se explica debido a que, de hacerse así, esto iría en contra del principio rector del régimen de precios de transferencia, que es el principio de plena competencia, debido a que, para el caso de empresas independientes, en condiciones similares, también hubieran tenido que basarse en provisiones futuras (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El método de la distribución del resultado es determinado como el método más adecuado para ser utilizado cuando en una operación se aportan activos intangibles únicos y valiosos, los cuales usualmente plantean problemas relacionados con su identificación y valoración. Este método se enfrenta con la debilidad de que, presupone que la inversión de capital de todos los participantes en la operación implica la asunción de un riesgo similar, por lo que se espera, que cada uno obtenga un rendimiento económico similar. Esto puede implicar una desventaja debido a que, pueden no darse las condiciones del supuesto anterior, aspecto que, implicaría que debería entrar a valorarse el riesgo específico asumido por cada empresa y el rendimiento como contraprestación de cada una (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, para hacer el análisis de comparabilidad, puede enfrentarse un contribuyente o la Administración tributaria, frente a la situación de que, para llegar a la aproximación más precisa de las condiciones en plena competencia sea necesario separar varias operaciones que, se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, que sea muy difícil su valoración por separado, p.ej. derechos de uso de activos intangibles, contratos a largo plazo de suministro de bienes o servicios, etc. Para el caso anterior, se recomienda que ambas operaciones sean valoradas conjuntamente utilizando el método más apropiado, para ver si reúnen las condiciones propias de una situación de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).



Si bien hay operaciones que por su estrecha unión es más apropiado valorar conjuntamente, así también hay operaciones que necesitan ser evaluadas de forma separada. Esto anterior debido a que, un grupo multinacional puede agrupar en una única operación y a un único precio varias operaciones que traen diferentes beneficios, p.ej. cesión de patentes, conocimientos de *know how*, marcas comerciales, etc. Para la situación anterior, una vez se determine el precio de transferencia separado que corresponda a los elementos objeto de la operación o a las operaciones realizadas de forma conjunta, se deberá entrar a analizar si el precio de transferencia es correctamente asignado y si, en situación de plena competencia, refleja el beneficio obtenido de la totalidad de operaciones englobadas como una sola (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Las guías de la OCDE tienen como principio rector en materia de precios de transferencia la prevalencia del principio de plena competencia y la exigencia en la precisión de los análisis de comparabilidad, por lo que, realizando el análisis puede llegarse al supuesto en el que sea necesario hacer ajustes en el precio. Esto anterior, se debe hacer en los casos en los que se encuentren diferencias entre las situaciones objeto de comparación que tengan una influencia económica y el ajuste debe ser tal que logre compensar o eliminar esta diferencia.

En el ámbito de tratar los diferentes métodos de comparabilidad que pueden usarse en el régimen de precios de transferencia, es importante mencionar que, pueden surgir supuestos de doble o nula imposición cuando en una operación entre vinculados económicos, con transacciones entre vinculados en el exterior, las administraciones fiscales que llevan a cabo la comparación, lo hacen haciendo uso de dos métodos diferentes, que las llevan a resultados diferentes, p.ej. el método de precios de plena competencia y el de distribución del resultado.

Para el caso anterior, se le puede dar una respuesta a este partiendo de directrices generales de la OCDE, la cual no plantea una forma imperativa de solución del conflicto, sino que invita a las autoridades fiscales competentes de cada caso, a hacer todo lo posible, con la finalidad de resolver este tipo de problemáticas que genera el régimen y la dificultad de que este sea una ciencia exacta, siempre velando por proteger a los contribuyentes de un supuesto de doble o nula imposición (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Es por esto anterior que, como imperativo internacional, la OCDE hace un llamado a las administraciones fiscales, con la finalidad de que estas se concienticen de los graves efectos y consecuencias jurídicas que tiene el régimen de precios de transferencia para los contribuyentes.

En el caso en el que, una jurisdicción fiscal no acepte el mismo precio de transferencia, el grupo multinacional se podría enfrentar a un supuesto de doble imposición o nula, por lo que, lo que busca la OCDE frente a esta problemática es que impere en la comunidad internacional el respeto por el principio de plena competencia y la concientización por parte de las administraciones fiscales de los efectos negativos de un supuesto de doble o nula imposición para los contribuyentes.

En Colombia, para el caso anteriormente planteado, de dos administraciones fiscales que valoran el precio de transferencia o un margen de utilidad con métodos de comparabilidad diferentes y que obtienen diferentes precios realizando este análisis, esto podría claramente suponer una situación de doble imposición o nula imposición para un contribuyente. Frente a esto, el Estado colombiano no es pionero en acuerdos bilaterales o multilaterales con otros Estados para llegar a una solución frente a aspectos específicos o casos concretos en el régimen de precios de transferencia, por lo que, esta es una falencia propia del régimen y de la normatividad colombiana, que podría darse y que podría implicar un supuesto de doble o nula imposición.

Es precisamente por la poca actuación de los Estados entre sí en escenarios de solución de controversias internacionales para darle solución a casos concretos de doble o nula imposición para un contribuyente, que la OCDE hace el llamado a los Estados para procurar optar más por estas vías en beneficio del contribuyente.

#### c.) La carga de la prueba

Frente al cumplimiento de las normas tributarias por parte de empresas multinacionales, la OCDE ha encontrado que se presentan algunos aspectos normativos frente a los que suele haber incidencia en la manera en la que se desarrollan procesos amistosos y que terminan siendo relevantes para la toma de decisiones en sede administrativa y judicial. De los temas a mencionar, la OCDE resalta algunos, de los que, se va a tratar uno que se considera esencial en la solución de controversias, que es la carga de la prueba (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, antes de abordar este asunto, es importante mencionar que la OCDE sostiene que la regulación de esto depende de cada Estado, pero se limita a señalar problemáticas de ocurrencia frecuente por disparidades entre la normatividad de los Estados y señala directrices que considera que deben imperar, sin pretender nunca esto una limitación a la libre configuración del legislador en cada Estado.

En la mayor parte de jurisdicciones, la Administración tributaria tiene la carga de la prueba, en la sede administrativa como en lo contencioso. Siendo así, resalta que en algunas jurisdicciones la carga de la prueba se invierte cuando se constata que el contribuyente no ha actuado de buena fe y en otras jurisdicciones esta carga le incumbe al contribuyente (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, la directriz general de comportamiento para el tema de la carga de la prueba, es que en ninguna jurisdicción, debe la Administración tributaria no estar dispuesta a demostrar la falta de coherencia del precio de transferencia con el principio de plena competencia, basado en la carga de la prueba, aun tratándose de los casos en que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente. Y de igual manera, el contribuyente debe siempre demostrar que actuó de buena fe y que se fijaron los precios de transferencia conforme al principio de plena competencia, independientemente de sobre quién recaiga la carga de la prueba (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

De esto anterior, se puede colegir que, para la OCDE impera un deber probatorio, de que, ambas partes en el proceso (en la sede administrativa y en lo contencioso), tienen cargas conducidas a que las controversias en materia de precios de transferencia no se resuelvan por el principio de la carga de la prueba y la ausencia de prueba suficiente sobre aquel que tiene la carga, sino que, se presente, por parte de ambas partes, el material probatorio suficiente para tomar una decisión de fondo correcta de acuerdo al principio de plena competencia.

Además, la OCDE busca con esto que la solución de una controversia objeto del régimen de precios de transferencia no se resuelva a favor o en contra del contribuyente con la justificación única del incumplimiento de la carga probatoria por parte de aquel que la tenía y con una actuación probatoria pasiva de la contraparte. Debido a que, para que impere un respeto a cabalidad del principio de plena competencia, la OCDE procura entonces que, todas las controversias se resuelvan respetando de forma íntegra este principio y que ambas partes cumplan con una carga probatoria suficiente de los supuestos que buscan probar.

En Colombia, es importante hacer de nuevo referencia a la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2017, en la cual este órgano analiza la carga de la prueba en materia sancionatoria tributaria, específicamente del régimen de precios de transferencia, y llega a la conclusión de que, en esta materia opera la presunción de inocencia a favor del contribuyente, elemento propio del

debido proceso en materia sancionatoria, por lo que la carga de la prueba le compete a la Administración. No obstante, cuando un contribuyente incumple un deber tributario, obra en contra de este una presunción dolosa o negligente, por lo que la prueba de este hecho se considera como un indicio grave de la culpabilidad del contribuyente, sin negar esto anterior, la presunción de inocencia, sino que obrando esto, como una disminución de la actividad probatoria exigida a la Administración tributaria (Consejo de Estado, 2017).

Entonces, en Colombia la carga de la prueba en materia de precios de transferencia, debe entenderse de que, le compete a la Administración y obra a favor del contribuyente la presunción de inocencia, salvo en el caso de que se demuestre un incumplimiento de un deber tributario (p.ej. incumplimiento de presentación de la declaración informativa de precios de transferencia o de la documentación comprobatoria), caso frente al cual obra una presunción de culpabilidad en contra del contribuyente y este deberá entrar a probar en contra de esta.

Siendo así, lo que la OCDE busca que ocurra en este tema respecto de la carga de la prueba es que, cada parte en el proceso cumpla con un deber probatorio de que, para el contribuyente el precio o margen de utilidad se ajuste al principio de plena competencia y para la Administración fiscal lo contrario, aportando al proceso prueba suficiente de ello, sin privilegiarse de forma alguna del principio de la carga de la prueba.

Esto anterior, considera la OCDE que en procesos entre Estados de solución de controversias puede generar problemas, y haciendo el análisis en comparación con la normatividad (especialmente con la jurisprudencia) colombiana, se encuentra que en el caso de que en un Estado controvierta un precio de transferencia, si la controversia se resuelve por la carencia de prueba suficiente de la parte que estaba con la carga de la prueba, si en el otro Estado se entra a discutir la misma controversia, pero se cuentan con normas diferentes en materia de la carga de la prueba, como la OCDE mencionó, que algunos Estados ponen la carga de la prueba en la Administración fiscal y otros en el contribuyente, esto puede ser un supuesto que puede generar para el contribuyente una situación de eventual doble imposición o nula imposición, por la diferencia de solución de controversias en diferentes Estados por haber diferentes normas de la carga de la prueba.

Frente a la actuación entre Estados, cuando un Estado le exige a un contribuyente la realización de un ajuste correlativo, una vez que el otro Estado ya le dio trámite a la presentación de la declaración

con un precio respectivo, en caso en el que el otro Estado tome la decisión de llevar a cabo un ajuste respectivo, por considerar que el precio declarado no coincide con aquel que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia, a este Estado le compete la carga de probar que el ajuste está justificado. Frente a este tipo de escenarios, considera la OCDE que deberían de resolverse a través de los procedimientos amistosos internacionales, pero siempre diciendo que al Estado le compete probar que el ajuste es necesario (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A pesar de ello, se encuentra que la anterior disposición de la OCDE no supera el nivel de una recomendación para los Estados debido a que, en la mayoría de los casos, cuando estas situaciones se dan y se genera un supuesto de doble o nula imposición para el contribuyente, esto genera un problema para el contribuyente y rara vez se ven Estados que asuman la carga de acudir a un proceso amistoso internacional para entrar a dirimir esta controversia y velar porque no se den para el contribuyente los efectos nocivos que implican una doble imposición.

Por el contrario, se encuentra que en el ámbito internacional es común que cuando esto ocurre, los Estados simplemente gravan al contribuyente y este se enfrenta con la gravosa consecuencia del supuesto de doble imposición.

Es por ello que, el escenario ideal de la OCDE que busca la solución de supuestos particulares de doble o nula imposición para los contribuyentes entre Estados no es muy común que se lleve a cabo, pues es poco el contacto que se da entre Estados, y es más común, como se mencionó con anterioridad, enfrentarse a que un Estado lleve a cabo un ajuste independientemente de lo que decidió el otro Estado respecto de una misma operación, haciendo más probable que el contribuyente se enfrente a un supuesto de doble o nula imposición.

Precisamente basado en este supuesto, es que la OCDE hace el llamado a resolver estas dificultades por medio del procedimiento amistoso entre Estados, haciendo todo lo posible para evitar a toda costa, los supuestos de doble o nula imposición ante los cuales puede enfrentarse el contribuyente.

Por lo tanto, es a través del procedimiento amistoso entre Estados que propone la OCDE se resuelvan estas problemáticas de precios de transferencia. No obstante, el procedimiento amistoso en sí también presenta dificultades para las partes, como p.ej. su tiempo de duración puede ser muy largo, los plazos de prescripción interna de los Estados pueden afectar el derecho de las partes al

acudir a estos procedimientos, pues no en todos los Estados se comprende el acudir a la jurisdicción internacional como un supuesto de interrupción de la prescripción, aparte que es el Estado el que entraría a acudir a esta y no directamente el contribuyente, como otra desventaja se tiene que la participación del contribuyente en el procedimiento

puede ser limitada, los intereses causados por la insuficiencia del pago del impuesto o por el exceso de impuesto pagado pueden llegar a superar la cuantía del impuesto debatida debido al largo tiempo de solución, generando una sobrecarga en las partes, lo que aumenta la onerosidad de la controversia de gran forma, entre otros (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

#### d.) Regímenes de protección en materia de precios de transferencia

Como otra problemática o aspecto a resaltar que enfrenta el régimen de precios de transferencia, se encuentra la posibilidad de que un Estado le conceda a ciertos contribuyentes o a ciertas actividades de un sector la posibilidad de contar con un régimen de protección sobre las obligaciones del régimen de precios de transferencia. Régimen de protección en este sentido significa la concesión de condiciones normativas diferentes para ciertas personas, actividades o sectores que los eximen de las obligaciones del régimen de precios de transferencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

En general, la concepción que tiene la comunidad internacional sobre esta facultad es negativa, debido a que, puede convertirse en una fuente potencial de efectos negativos sobre la toma de decisiones en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales, debido a que estos podrían enfrentarse a no ser compatibles con el principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A pesar de estas consideraciones negativas de la comunidad internacional, aún existen muchos países que otorgan regímenes de protección en materia de precios de transferencia. No obstante, el otorgamiento de regímenes de protección conlleva a la dificultad de que, deben determinarse los precios de transferencia conforme a su régimen, garantizando siempre el cumplimiento del principio de plena competencia. Los Estados deben entrar a ponderar los beneficios fiscales y económicos de otorgar esos regímenes de protección a ciertos contribuyentes o sectores, frente a los posibles escenarios de doble tributación con los que pueden enfrentarse estos, por una eventual

incompatibilidad de los regímenes de protección con el principio de plena competencia o con las normas de otros Estados (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Cuando la OCDE se refiere a régimen de protección, debe por ello entenderse, una reglamentación específica que se otorga a una categoría definida de contribuyentes o de actividades, eximiendo a estos de ciertas obligaciones impuestas por la normatividad ordinaria de precios de transferencia, incluyendo entre estas, a algunas o todas las obligaciones relacionadas con la obligación de presentar documentación comprobatoria (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Otro tipo de régimen de protección que puede encontrarse en diferentes Estados es aquel frente al cual, el contribuyente efectivamente tiene la obligación de presentar su declaración de precios de transferencia, pero la Administración no tiene la facultad de entrar a impugnarla y además, el contribuyente no está obligado a buscar operaciones comparables o a comprobar la conformidad de sus actividades con el régimen de precios de transferencia, específicamente, con el principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Respecto del ordenamiento jurídico colombiano, en Colombia no se encuentran regímenes de protección dados en el aspecto de que se obligue al contribuyente a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, sin que la Administración tenga la facultad de entrar a objetarla ni sin que tenga el contribuyente la obligación de aportar la documentación comprobatoria.

Ahora bien, lo que sí se tiene en Colombia, es que el ordenamiento jurídico no hace excepciones específicas de a quiénes les debe ser aplicable el régimen de precios y transferencia y sus obligaciones, pero sí tiene dos grandes restricciones que son las siguientes: solo es aplicable el régimen a aquellos que son contribuyentes del impuesto sobre la renta, esto analizado desde el derecho colombiano tiene mucho sentido, pero puede implicar supuestos de doble o nula imposición si hay una actividad o un sujeto exento de este impuesto quien en el exterior debe presentar la declaración y el otro Estado entra a discutirla y como segunda restricción está la del supuesto normativo del artículo 260-5 del Estatuto Tributario que establece los sujetos pasivos de la obligación de presentar documentación comprobatoria (Estatuto Tributario, 2020).

La restricción del supuesto normativo del artículo 260-5 del Estatuto Tributario comprende que, la obligación de presentar la documentación comprobatoria es solo para aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta que tengan un patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable igual o superior a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores a sesenta y un mil (61.000) UVT que efectivamente hayan celebrado operaciones con vinculados económicos en el exterior (Estatuto Tributario, 2020).

Esta restricción, no opera tanto como un régimen de protección a favor de un grupo de sujetos o de una actividad determinada pero sí es claro que excluye a ciertos sujetos de la obligación de presentar la declaración (para los no contribuyentes del impuesto sobre la renta) y a otros de la obligación de presentar la documentación comprobatoria (para los que no se encuentran en el supuesto del artículo 260-5 del Estatuto Tributario).

Estas exclusiones generalmente se conciben de carácter aceptable entre Estados, debido a que son proporcionales a las exigencias que trae el régimen de precios de transferencia. No obstante, estas exclusiones pueden dar lugar a que respecto de unos casos mínimos se presente el caso de un sujeto que se encuentren excluido de ser contribuyente del impuesto sobre la renta en Colombia y que no lo esté en otro Estado o que un sujeto tenga operaciones que no satisfagan el supuesto de la obligación de presentar la documentación comprobatoria en Colombia, de acuerdo a la exigencia del artículo 250 del Estatuto Tributario y sí en otro Estado, o al revés.

A pesar de que estos casos son remotos y mínimos, se debe dejar claro que pueden presentarse y, no obstante de ser poco probable, podrían llegar a implicar supuestos de doble o nula imposición que generarían actualmente consecuencias adversas para los sujetos que incurran en estos supuestos y cuya razón, debe afirmarse, no es más que la libre configuración del legislador en cada Estado.

Es de importancia resaltar que, los regímenes de protección, específicamente el anteriormente mencionado, que priva a la Administración de entrar a discutir la conformidad de los precios de transferencia con el principio de plena competencia, pueden afectar el cumplimiento de este principio, en tanto le quitan la facultad a la Administración de impugnar los precios o márgenes de utilidad de las operaciones declaradas por el contribuyente y le quitan la carga a este de demostrar su compatibilidad con el principio de plena competencia, amenazando con atentar en contra de la eficacia del régimen, pues en caso de que un contribuyente presente una declaración



incompatible con el principio de plena competencia, no tendría ninguna sanción o consecuencia jurídica adversa. Por esta razón principalmente, es que la OCDE no aboga por la creación de estos regímenes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Los regímenes de protección, pueden tener como desventaja además, que pueden conducir a una declaración de precios de transferencia que sea aceptada en un Estado, sin que esté conforme al principio de plena competencia, por lo que pueden incrementar el riesgo de que un contribuyente incurra en doble o nula imposición, favorecer la planificación fiscal agresiva, evitar que se aplique el principio de plena competencia en un régimen de precios de transferencia, entre otros (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

La OCDE plantea el supuesto bajo el cual podría ser menos desventajoso para un contribuyente la existencia de un régimen de protección el cual sea a elección del contribuyente optar o no para acogerse a este. Así las cosas, el contribuyente podría optar si acogerse o no al régimen de protección, y desde que este considere que el régimen lo obligaría a pagar un importe superior al debido conforme al principio de plena competencia podría optar por no acogerse al régimen (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Sin embargo, la propuesta anterior presenta la desventaja de que, un régimen de protección optativo para el contribuyente, dificultaría la planeación de recaudo por parte de las Administraciones fiscales, pues estas deberán entrar a tener en cuenta que el contribuyente buscara siempre optar por aquel en el cual pague el menor importe debido (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Además, el régimen de protección sigue siendo una medida que aumenta el riesgo de incurrir en un supuesto de doble o nula imposición. Esto anterior, debido a que, los contribuyentes podrían verse incitados a modificar los precios de transferencia, movidos por el beneficio que tienen de que la Administración no realice la comprobación, en virtud del régimen de protección (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A pesar de ello, el otorgamiento de regímenes de protección por parte de los Estados presenta las ventajas de que, frente a operaciones de bajo riesgo o cuantía, los contribuyentes pueden considerar que una doble o nula imposición, desde que sea prevista por estos, podría ser aceptable frente al

beneficio de no tener que cumplir con las cargas probatorias propias del régimen de precios de transferencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Frente a estos argumentos presentados, la opción que más defiende la OCDE, es la celebración de acuerdos bilaterales o multilaterales entre Estados, con la finalidad de evitar los problemas y desventajas anteriormente mencionadas que presenta el otorgamiento de regímenes de protección. Estos acuerdos involucran el acuerdo respecto del tipo de contribuyentes y operaciones a aplicárseles a los regímenes de protección y los parámetros de determinación de precio a aceptar por parte de los Estados (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

#### e). Documentación comprobatoria

El cumplimiento del régimen de precios de transferencia trae consigo el requerimiento de la documentación de tres niveles que abarcan los siguientes: la documentación general del grupo empresarial o empresa multinacional, conocido como master file; la documentación que contiene la información de la distribución mundial de la renta de las empresas del grupo y de los impuestos pagados, también conocido como informe por país; y el informe con el contenido de la información específica y detallada de las operaciones con vinculados económicos, también conocido como local file (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El master file debe ofrecer una visión general de las actividades del grupo empresarial, la naturaleza de estas, las políticas del grupo en materia de precios de transferencia, la distribución de sus beneficios y actividades a escala mundial. Esta exigencia tiene como propósito otorgarle a las administraciones tributarias una perspectiva general de las actividades del grupo empresarial y no otorgar una explicación detallada de actividades con vinculados económicos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El local file implica un conjunto de información específica del contribuyente respecto de las operaciones con vinculados económicos, la información que este informe incluye tiene como objetivo garantizar que las posiciones adoptadas por el contribuyente en materia de precios de transferencia y que afectan a determinadas jurisdicciones se realizaron de forma compatible con el principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Por otro lado, el informe por país debe contener para cada jurisdicción la información relativa a la distribución de la renta, impuestos pagados e indicadores de ubicación de las actividades que lleva a cabo el grupo empresarial en las distintas jurisdicciones (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

En Colombia, se tienen actualmente los mismos requerimientos respecto del cumplimiento de la obligación de presentar la documentación comprobatoria, compuesta por esos tres documentos: master file, informe por país y local file, los cuales tienen un contenido y requerimientos similares a los que contienen las guías de la OCDE.

La OCDE considera que la exención de la obligación para un contribuyente de presentar la documentación comprobatoria del informe por país, debe operar para aquellos que tengan un volumen de negocio consolidado inferior a 750 millones de euros o su equivalente a moneda nacional, para enero de 2015.

Frente a esto anterior, en Colombia, como ya se mencionó anteriormente, conforme al artículo 260-5 del Estatuto Tributario la obligación de presentar documentación comprobatoria es de tener al menos 100.000 UVT de patrimonio bruto o 61.000 UVT de ingresos brutos, que equivalen en pesos colombianos a, el valor del patrimonio en aproximadamente tres mil quinientos millones de pesos (\$3.500.000.000 COP<sup>9</sup>), que en euros es un aproximado de novecientos setenta y dos mil euros (\$972.000 €<sup>10</sup>) y de ingresos de aproximadamente dos mil ciento treinta y cinco millones de pesos (\$2.135.000.000 COP<sup>11</sup>) para convertirlos a euros y obtener un aproximado de quinientos noventa y tres mil cincuenta y cinco euros (\$593.055 €<sup>12</sup>).

De esto anterior, se sigue que el supuesto normativo exigido en Colombia para la presentación de la documentación comprobatoria, en contraste con el que supone la OCDE que debe darse es menor a 750 millones de euros, tope que es muy alto y muy diferente al que se establece en Colombia. Debido a que, este anterior es aproximadamente dos billones setecientos cincuenta mil millones

---

9 Tomando como referente para la operación el valor de la UVT del año 2020, que es treinta y cinco mil seiscientos siete pesos (\$35.607 COP) y aproximando el resultado a un valor exacto.

10 Tomando como referente para la operación el valor de un euro equivalente a tres mil seiscientos pesos colombianos (\$3.600 COP) tasa promedio del mes de febrero en el año 2020 y aproximando el resultado a un valor exacto.

11 Tomando como referente para la operación el valor de la UVT del año 2020, que es treinta y cinco mil seiscientos siete pesos (\$35.607 COP) y aproximando el resultado a un valor exacto.

12 Tomando como referente para la operación el valor de un euro equivalente a tres mil seiscientos pesos colombianos (\$3.600 COP) tasa promedio del mes de febrero en el año 2020 y aproximando el resultado a un valor exacto.

de pesos colombianos (\$2.750.000.000.000 COP<sup>13</sup>), por lo que, el margen de la OCDE es muy superior al que trae la normatividad colombiana. Por lo anterior, se deduce que la OCDE tiene unas directrices muy amplias en tanto el margen económico bajo el cual permite la exención supera de gran forma a los supuestos normativos colombianos de exigencia de presentación de documentación comprobatoria.

Con base en esto, la exigencia en Colombia de la presentación de documentación comprobatoria es de carácter alto en comparación con los estándares de patrimonio o ingresos requeridos por la OCDE, de lo que se puede deducir que en este aspecto el ordenamiento jurídico colombiano es más exigente que la OCDE a través de sus guías internacionales.

Además, las disposiciones de la OCDE consagran que no deben otorgarse exclusiones adicionales al límite anteriormente mencionado, para ningún tipo de contribuyente ni actividad. A pesar de que, para las rentas procedentes del transporte internacional o por aguas interiores, amparados por convenios aplicables a dichas rentas, deben incluir la información requerida en el informe país por país respecto de la renta únicamente en la jurisdicción a la que ese convenio asigne la potestad tributaria (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

f). Análisis de los casos relacionados con el uso o la transferencia de activos intangibles

Para hacer un análisis correcto de las operaciones que versan sobre activos intangibles debe tenerse en cuenta que lo principal es llevar a cabo una determinación concreta de cuáles son las operaciones tras las cuales subyace el uso o la transferencia de un activo intangible, las condiciones que tienen una relevancia económica en estas, las funciones desempeñadas por cada empresa, los activos utilizados y el análisis de los riesgos comerciales y financieros asumidos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Es importante resaltar que, entre las principales dificultades que enfrenta el régimen de precios de transferencia está la valoración de operaciones de uso o transferencia de activos intangibles, por la dificultad de comparabilidad en muchas ocasiones del bien y por su difícil valoración y la cuantificación correcta de las funciones desempeñadas por las empresas con objeto de estos activos.

---

<sup>13</sup> Tomando como referente para la operación el valor de un euro equivalente a tres mil seiscientos pesos colombianos (\$3.600 COP) tasa promedio del mes de febrero en el año 2020 y aproximando el resultado a un valor exacto.

Para realizar un correcto análisis de comparabilidad entre activos intangibles, la OCDE señala que es necesario identificar si efectivamente el activo intangible fue objeto de un uso o transferencia y, en esa misma línea de análisis, se debe valorar cómo contribuyó la respectiva operación a la creación de valor en el activo, las funciones desarrolladas y los riesgos específicos asumidos en la respectiva operación (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, para llevar a cabo este análisis, como bien se introdujo con anterioridad, es común en la actividad ordinaria de las empresas multinacionales, que las Administraciones fiscales se enfrenten a operaciones que versan sobre activos intangibles únicos y valiosos, que se caracterizan especialmente porque no son fácilmente comparables con otros y tienen un uso respecto del cual se espera obtener un gran beneficio económico para la empresa multinacional. Es por ello que, como ya se dijo anteriormente, el régimen de precios de transferencia no es una ciencia exacta y precisa, sino una que busca que imperen las condiciones de operaciones entre vinculados económicos como si se hubieran dado entre partes independientes (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Debido a esto, para el tema concreto del uso o transferencia de activos intangibles únicos y valiosos, lo que se pretende es que todas las empresas obtengan una correcta compensación por los riesgos asumidos en relación con el activo intangible. Por esto, es necesario determinar las funciones realizadas con objeto de este activo y su respectiva valoración (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Con base en lo anterior, cualquier empresa en un grupo multinacional que lleve a cabo funciones como el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección, uso, transferencia o explotación de un activo intangible, debe recibir su respectiva compensación por la actividad realizada (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

El principal propósito que se tiene con estos activos, a pesar de la dificultad práctica que estos involucran, envuelve que toda actividad que en condiciones entre partes independientes no se hubiera realizado sin implicar la asunción de un beneficio, pérdida o riesgo económico, tenga como correspondiente una valoración económica e implique su respectiva compensación, compatible siempre con el principio de plena competencia.

Los métodos de determinación que tienen una mayor probabilidad de ser adecuados para otorgar un precio compatible con el principio de plena competencia, para la valoración de activos intangibles son el método del precio libre comparable y el de distribución del resultado (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Además de la difícil valoración que enfrenta un activo intangible, también se presenta la dificultad de que, este activo puede tratarse de un bien del cual no haya un comparable cierto y cuya previsión de utilidad sea muy incierta, lo que puede hacer difícil predecir la cuantificación de las operaciones de las que sea objeto este activo.

Esto anterior, se presenta como otra de las múltiples dificultades del régimen de precios de transferencia y otra muestra de por qué este no constituye una ciencia exacta y precisa, sino una de carácter consuetudinario y *sui generis*, para el cual hay que siempre hacer prevalecer el cumplimiento del principio de plena competencia, siendo conscientes de los cambios y particularidades que trae el mercado y las operaciones entre partes vinculadas.

En Colombia específicamente no se encuentra una normatividad concreta de tratamiento de activos intangibles en materia de precios de transferencia. No obstante, a las operaciones que versan sobre activos intangibles les es aplicable la normatividad general de precios de transferencia en virtud de que, se trate de la realización de una operación entre vinculados económicos en el exterior y esta deba ceñir su precio o margen de utilidad al cumplimiento del principio de plena competencia.

Por lo que, a pesar de no tener una normatividad específica sí encuentra su regulación en las directrices generales colombianas del régimen de precios de transferencia. No obstante, las guías de la OCDE comprenden un gran espectro de directrices en materia de valoración y cuantificación y aspectos a tener en cuenta para las operaciones que versan sobre activos intangibles que, si bien no son contrarias a la normatividad colombiana, sí obran como un gran complemento en esta temática.

#### g). Servicios intragrupo

En las empresas multinacionales, suele darse el supuesto aquel en el que empresas del mismo grupo se presenten servicios entre sí de los cuales, no es fácil constatar la respectiva operación y se pueden llegar a presentar dificultades en la valoración de esta, de forma compatible con el

principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Esto anterior, encuentra solución conforme a las directrices de la OCDE, debido a que, el análisis que debe darse, es si entre partes independientes, se hubiera llevado a cabo la prestación del servicio sin haber una contraprestación económica a cambio. En el caso de presentarse que, de la prestación de un servicio intragrupo se tenga como consecuencia un interés económico o comercial para los miembros, esto permite inferir que, en condiciones entre partes independientes esto no se prestaría sin compensación alguna. Si se encuentra que, en situación entre partes independientes, no se hubiera pagado por el servicio o si, normalmente no recibe compensación alguna, debe ser considerada como un servicio que debe valorarse conforme al principio de plena competencia, por lo que, puede enfrentarse el supuesto en el que no haya lugar a contraprestación alguna (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Además, en la temática de servicios intragrupo, deben mencionarse, aquellos servicios que, una de las empresas de un grupo empresarial o empresa multinacional lleva a cabo que afectan a varios miembros, y que se presta en virtud del derecho de participación que tiene una empresa en uno o varios miembros del grupo. Estas actividades por su naturaleza y por ser ejercidas en virtud del derecho de participación, no deben tener la consideración propia de un servicio intragrupo, sino que los cargos económicos del beneficio obtenido de la ejecución de estas actividades deben cobrarse a los accionistas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Respecto de este tipo de actividades, pueden mencionarse como ejemplo los costos de la estructura jurídica de la sociedad matriz, como la celebración de una asamblea de accionistas, costos de la matriz de registro contable de las operaciones, elaboración de los estados financieros consolidados del grupo empresarial, costos de relación de la sociedad matriz con sus inversionistas, entre otros (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

A modo de contraste, se encuentran los ejemplos típicos de servicios intragrupo, como lo son los servicios jurídicos, gestión de cobros, servicios informáticos, servicios financieros, servicios de gestión de recursos humanos, entre otros. Los que son servicios que surgen en el común y corriente giro de los negocios de las empresas multinacionales y que se caracterizan por ser servicios que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar, por lo que, deben tener una contraprestación

o compensación, compatible con el principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

En Colombia, no hay una reglamentación específica a seguir para los servicios intragrupo ni para aquellos servicios que se prestan en virtud del derecho de participación y que deben tener un cargo económico hacia los inversionistas. Es por ello que, deben seguirse frente a estas situaciones las normas generales y sus precios o márgenes de utilidad se deben ajustar a los que se hubieran llevado a cabo entre partes independientes, conforme al principio de plena competencia.

Frente al método de comparabilidad de servicios intragrupo, el método de precio libre comparable es el método que se considera más adecuado, cuando estemos frente a un servicio cuyas características permitan encontrar un comparable que no presente diferencias valorables económicamente con incidencia en el precio o margen de utilidad, p.ej. la prestación de servicios jurídicos o de contabilidad. De no contar con una operación comparable, un método basado en el costo sería lo más apropiado (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

#### h). Acuerdos de reparto de costos

Las empresas multinacionales también celebran acuerdos contractuales con la finalidad de compartir aportes y riesgos de la implicación de llevar a cabo el desarrollo, producción o la obtención de activos tangibles, intangibles o servicios que generan beneficios para los negocios individuales de cada uno de los participantes en el respectivo acuerdo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Durante la ejecución de este tipo de acuerdos, el régimen de precios de transferencia sigue surtiendo efectos conforme a sus reglas generales, pues no hay diferencia de tratamiento alguno entre estos acuerdos y otros, puesto que debe acudirse a la identificación y posterior valoración conforme al principio de plena competencia de las responsabilidades, riesgos y resultados previstos y cualquier otro aspecto que tenga relevancia económica, durante la ejecución del acuerdo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Los acuerdos contractuales celebrados entre empresas vinculadas que tienen la finalidad de compartir aportes y riesgos se diferencian de las demás operaciones de una empresa multinacional en que, a través de estos acuerdos, la remuneración que se pretende por los participantes se sustenta en el beneficio mutuo de la puesta en común de los recursos y capacidades, de las consecuencias



positivas y negativas resultado de la ejecución del acuerdo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Para el caso colombiano, no hay referencia expresa de alguna norma que otorgue beneficios o un régimen de protección especial para el tratamiento de este tipo de acuerdos entre empresas y debe entenderse que, una vez las operaciones respectivas sean declaradas deben ceñir su actuación al principio de plena competencia y los precios de transferencia o márgenes de utilidad deben ajustarse a este principio.

En estos acuerdos de los que hace mención la OCDE, para llevar a cabo un correcto análisis de comparabilidad de forma compatible con el principio de plena competencia, debe valorarse el aporte efectivamente realizado por cada parte y determinar si este corresponde efectivamente con los beneficios obtenidos del resultado de la ejecución (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Para entrar a valorar los aportes realizados, debe acudir a comparables entre partes independientes, y debe valorarse en función del valor al momento de la realización del aporte, teniendo en cuenta la asunción de riesgos y los beneficios previstos. Efectivamente se puede concluir que el ejercicio de comparación se realizó respetando el principio de plena competencia cuando el aporte realizado encuentra una relación de proporcionalidad con el resultado que se prevé obtener por parte de cada uno de los participantes del acuerdo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Haciendo referencia de nuevo al caso colombiano, en el recuento jurisprudencial no se observaron casos en los que el Consejo de Estado hiciera mención a este tipo de acuerdos, por lo que, se puede afirmar que no han sido objeto de grandes pronunciamientos judiciales, o si lo han sido, se ha dado respecto de la operación y no del acuerdo en sí, o están en sede administrativa o no han pasado a sentencia en el ámbito judicial.

En general, estos acuerdos no han dado lugar a grandes controversias en Colombia, por lo que, igual a la orientación principal de la OCDE se debe sostener que, deben ajustarse al principio de plena competencia y que por ello, pueden entrar a ser analizados a cabalidad por parte de la Administración. Esto anterior debido a que, aunque en Colombia no haya normatividad específica

para estos casos sí se ven cobijados por la normatividad general de precios de transferencia cuando se traten de operaciones celebradas entre vinculados económicos en el exterior.

i). Reestructuración de empresas

El principio de plena competencia y en general las cargas que conlleva el régimen de precios de transferencia son plenamente aplicables a los supuestos de reestructuración empresarial, entendiendo por estos, la reorganización transfronteriza de relaciones comerciales o financieras entre empresas vinculadas económicamente. Es por ello que, en las operaciones que se llevan a cabo en una situación de reestructuración empresarial debe entrar a analizarse si estas son de acuerdo al principio de plena competencia, si son coherentes con aquello que se hubiera pactado de haberse realizado la reestructuración entre partes independientes y si existen condiciones pactadas que difieren de aquello que se pactaría entre partes independientes, pues de haberlas, debe llevarse a cabo el respectivo ajuste o compensación, conforme al principio de plena competencia (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Para llevar a cabo el análisis de comparabilidad de las operaciones realizadas como objeto o como consecuencia de una reestructuración empresarial, se debe primero comenzar identificando las operaciones realizadas que conforman la reestructuración y que se someten al régimen de precios de transferencia, en tanto se tratan de operaciones realizadas entre empresas vinculadas económicas en el exterior, que se caracterizan por tener una relevancia económica e identificar las funciones, responsabilidades y riesgos adquiridos por medio de cada operación, además, la valoración del tipo y naturaleza de los activos utilizados o aportados por las partes en los escenarios económicos anteriores y posteriores a la reestructuración (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Todo esto, con la finalidad de establecer que los principios del régimen de precios de transferencia, específicamente el respeto del principio de plena competencia, debe satisfacerse a cabalidad a través de una operación de reestructuración empresarial y de todas las operaciones que a esta le subyacen. Y de que, no debe entenderse la posibilidad de llevar a cabo una reestructuración empresarial como un blindaje en contra del régimen de precios de transferencia, pues este sigue siendo plenamente aplicable para estas situaciones.

Es importante, antes de abordar la forma de realización del análisis de comparabilidad de estas operaciones, entender que, en muchas situaciones los grupos empresariales o empresas multinacionales hacen uso de figuras como la reestructuración empresarial para beneficiarse económicamente, en virtud de los efectos del esquema societario escogido. Esto anterior, debe siempre ser ponderado con que, debe hacerse todo lo posible para determinar el precio de las operaciones reestructuradas como se hubieran realizado entre partes independientes, atendiendo siempre al cumplimiento del principio de plena competencia.

Es por ello que, el acuerdo de reestructuración debe contener e implicar como consecuencia la obtención de beneficios y la asunción de funciones y riesgos para cada empresa que tenga sentido desde el punto de vista del análisis comercial y cuando efectivamente eso se dé se debe determinar el precio de transferencia más acorde al principio de plena competencia. También, en el análisis de comparabilidad deben determinarse los activos intangibles que son objeto de uso o transferencia en virtud de la operación de reestructuración, debido a que es esencial que estos se valoren y sean determinados conforme al principio de plena competencia, a pesar de que, se ha encontrado en la práctica que, lo más difícil es la identificación de estos activos, en virtud de que, hay muchos activos intangibles que terminan por no ser identificados en la reestructuración, p.ej. *know how*, propiedades de carácter intelectual, derechos sobre obras científicas, entre otras (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2017).

Ahora bien, para el caso colombiano, la normatividad de precios de transferencia, desde la modificación realizada por la ley 1607 de 2012 trajo que los aspectos del régimen de precios de transferencia le son aplicables a las operaciones objeto de una situación de reestructuración empresarial. Es por esto que, en general la normatividad colombiana y las guías de la OCDE son armónicas en este sentido, agregándole que, las guías de la OCDE tienen más recomendaciones y directrices de casuística para seguir en los supuesto de reestructuración empresarial que podrían llegar a aplicarse en el ordenamiento jurídico colombiano, por coincidir ambas disposiciones en este aspecto. Pero en general, en esta temática, no se identifican claros supuestos de doble o múltiple imposición que puedan enfrentar los contribuyentes.

#### 4. Conclusiones

Habiendo sido expuesta la regulación colombiana del régimen de Precios de Transferencia y las guías de la OCDE de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales y luego de haber sido realizado un análisis de carácter comparativo de las dos normatividades, se va a realizar a modo de conclusión, mención de algunas situaciones que se consideran que en la actualidad podrían generar supuestos de doble imposición, que ya fueron resaltadas previamente, y sugerencias de regulación, en los casos en los que sea posible, que podría llevar a cabo Colombia, con la finalidad de evitar estos supuestos.

El régimen de precios de transferencia, encuentra coherencia, en su regulación en las guías de la OCDE y la normatividad colombiana, respecto de su orientación y finalidad principal, que es, la de procurar que el principio de plena competencia se respete en las operaciones llevadas a cabo entre vinculados económicos en el exterior, lo que implica que, los precios de transferencia o márgenes de utilidad deben ser los mismos que aquellos que serían fijados de tratarse de situaciones entre partes independientes.

Debido a que encuentran coherencia en su orientación y finalidad principal las guías de la OCDE con la normatividad colombiana, la mayoría de sus presupuestos y aplicaciones no presentan grandes incoherencias, ya que, ambas hacen frente a la misma problemática, de buscar evitar que se dé la alteración de los precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales para obtener beneficios fiscales y evitar que los contribuyentes incurran en supuestos de doble o nula imposición.

A pesar de esto, las guías de la OCDE como norma de carácter internacional, se caracterizan porque además de tener disposiciones generales, también presentan soluciones o directrices generales de actuación frente a controversias que los Estados en la comunidad internacional pueden enfrentar en materia de precios de transferencia.

Al contrastar las guías de la OCDE con la normatividad colombiana, entendiendo por normatividad tanto las disposiciones legales como las jurisprudenciales, hay ciertos aspectos diferentes que deben ser mencionados, así como sus consecuencias jurídicas para los contribuyentes y

administraciones fiscales y si hay lugar a soluciones que podrían implementarse para evitar consecuencias adversas.

Como inicialmente se mencionó, las guías de la OCDE abarcan una regulación más exhaustiva y pragmática del tema, debido a que tratan muchos casos. Entre las diferentes temáticas que regulan, en el contraste con la normatividad colombiana, se encontró que muchas temáticas aún no han sido de gran impacto en Colombia y que en sede jurisdiccional no han llegado o no han sido objeto de gran controversia. Entre estas temáticas se encuentran: las sinergias de grupo, aspectos particulares de valoración en las operaciones de uso o transferencia de activos intangibles, posibilidad de valoración conjunta de operaciones que se reportan como individuales o de valoración individual de operaciones que se tratan ordinariamente como conjuntas, servicios intragrupo y acuerdos de reparto de costos. Estos anteriores, resaltan por poder ser plenamente aplicable la regulación de la OCDE en Colombia, pues actualmente no se escapan de lo que ocurre en el giro ordinario de los negocios, pero son temáticas que en el futuro podrían ser objeto de la mayoría de controversias en Colombia, conforme aumenta la exigencia en materia de precios de transferencia.

Estas temáticas mencionadas previamente, de acuerdo a la regulación de la OCDE, son operaciones que se dan en el giro ordinario de los negocios de las empresas multinacionales respecto de las cuales en Colombia actualmente o se debe estar cumpliendo a cabalidad con el principio de plena competencia y no es un tema del que se generen dudas para los contribuyentes, o la Administración no ha entrado a hacer una vigilancia y seguimiento de estas operaciones, lo que podría explicar por qué en la actualidad no ha sido un tema de gran renombre en la jurisprudencia colombiana.

Además, hay situaciones en las guías que actualmente podrían generar supuestos de doble o nula imposición para los contribuyentes, lo cual es de interés tanto para estos como para las Administraciones fiscales, frente a las cuales, algunas situaciones se justifican en el principio de libertad de configuración de legislador y otras diferencias, se justifican en aspectos disímiles que sería ideal que los Estados adoptaran de acuerdo a las guías de la OCDE.

Un aspecto de distinta interpretación respecto del cual actualmente podrían haber supuestos de nula o doble imposición para los contribuyentes es por el distinto tratamiento que se le da a aquellos supuestos de ley de regulación de precios, tasas de interés, pago de honorarios, entre otros casos en los que la ley define el precio o margen, desde un margen mínimo o máximo. La OCDE le da un tratamiento a esto como si esta presunción legal hiciera parte de un factor del mercado en el respectivo lugar, mientras que el Consejo de Estado en Colombia ha dado lugar a la interpretación de que, estos supuestos no son coherentes con los principios orientadores del régimen de precios de transferencia por lo que no deberían tenerse en cuenta para estos efectos.

Esta diferencia de interpretación genera que pueda haber lugar a ajustes en precios o márgenes de utilidad de un contribuyente, frente a una operación llevada a cabo entre dos Estados que tienen distintas interpretaciones de la forma de actuar frente a presunciones legales de precios o márgenes de utilidad. Esto anterior, a pesar de ser algo de gran afectación para los contribuyentes, versa principalmente en la libre configuración del legislador, y tendrán los Estados la facultad de interpretar el fenómeno de las presunciones legales libremente. A pesar de que, se considera que, por velar por la prelación de una normatividad internacional armónica entre Estados, frente a este supuesto en específico los Estados, incluyendo a Colombia, deberían optar por asumir la interpretación de la OCDE, de asumirlo con un factor de mercado.

También, respecto de los métodos para llevar a cabo el análisis de comparabilidad, la OCDE tiene como principio que, si frente a una operación respectiva, un contribuyente requiere de hacer uso de un método diferente a los que la OCDE regula, la OCDE permite libertad de uso de cualquier otro método, con tal de que el contribuyente aporte el sustento explicando por qué fue necesario el acudir a otro método. Mientras que, en Colombia, el contribuyente puede hacer uso solamente de los métodos que tiene la ley y no hay consagración que permita acudir a otros métodos.

Frente a esto anterior, es claro que esta diferencia podría devenir en un supuesto de doble o nula imposición para el contribuyente, en caso de que, justificado en la disposición de la OCDE, realice una operación cuyo precio se fije con un método no consagrado en la ley colombiana y que, luego deba entrar a declarar dicho método en Colombia y este no sea admitido y, al realizar la comparación con otro método se encuentre que no es igual o que hay diferencias que generen para

el contribuyente un ajuste, del cual probablemente se siga una diferencia que conlleve a un supuesto de doble imposición.

Esto anterior, también implica para el contribuyente verse involucrado en un supuesto de graves consecuencias económicas y jurídicas, pero frente al cual, se sostiene que la regulación colombiana debería admitir acudir a otros métodos para realizar el análisis de comparación, con la finalidad de evitar estos supuestos, siempre que el contribuyente cuente con un sustento adecuado de por qué acudió a un método diferente. Debido a que, el mercado y las características que engloban las operaciones cada vez enfrentan mayores cambios y nuevos métodos pueden ser necesitados, lo que lleva a que, una regulación un poco menos estricta pueda ser de mayor beneficio para el contribuyente, sin contradecir el principio de plena competencia.

Otra temática que resalta del análisis realizado, es que entre Estados pueden haber diferencias entre la normatividad que regula la carga de la prueba. La OCDE es clara en mencionar que hay libertad de los Estados para regular este aspecto, y que, es normal encontrar que los Estados le den trato diferente a esto, pues algunos le dan la carga de la prueba a los contribuyentes y otros a la Administración fiscal.

Diferencias en este aspecto pueden hacer que un contribuyente se enfrente ante un supuesto de doble o nula imposición, pues si un contribuyente se enfrenta a que, dos Estados controviertan su declaración respecto de la misma operación y que en ambos Estados hayan normatividades opuestas, podría enfrentarse el contribuyente a que, debido a estas normatividades se resuelvan las controversias de forma diferente, generando la posibilidad de que incurra el contribuyente en un supuesto de doble o nula imposición.

Ahora bien, aunque este escenario no es muy común que se dé, podría llegar a darse. A pesar de ello, la OCDE reconoce que la facultad de un Estado de regular la carga de la prueba hace parte del principio de libertad de configuración de legislador. Además de que, el enfoque debería estar encaminado siempre a que, ambas partes en las controversias (tanto en sede administrativa, como judicial) siempre aporten todo el material probatorio suficiente para probar aquellos supuestos de hecho que permitan conocer que efectivamente se actuó conforme al principio de plena

competencia. Si se da este escenario anterior, las diferencias en la regulación de la carga de la prueba no serían tan graves para los contribuyentes y las Administraciones fiscales, pero en general, este aspecto sí parece ser claro que le corresponde a la libre configuración del legislador de cada Estado.

También, la OCDE hace énfasis en sus guías en que, los regímenes de protección son un fenómeno grave que atentan con la violación del principio de plena competencia. Esto anterior, debido a que, los regímenes de protección, especialmente aquellos que privan a la Administración de su facultad de controvertir si una operación se ajusta o no al principio de plena competencia y solicitar la documentación comprobatoria al contribuyente, generan incentivos para que los contribuyentes lleven a cabo maniobras fraudulentas para obtener beneficios fiscales.

Esto anterior podría devenir en un supuesto de doble imposición, pues podría tratarse de una operación realizada entre Colombia y otro Estado que tenga un régimen de protección y, a pesar de que la Administración en Colombia tenga plenas facultades para controvertir los precios o márgenes de utilidad, si se enfrenta a una operación que en el otro Estado no pueda ser controvertida por la Administración, podría el contribuyente enfrentarse ante una situación de nula o doble imposición.

Frente a esto, es de advertir que en Colombia no se cuenta con regímenes de protección que priven a la Administración de su facultad de controvertir los precios declarados o la obligación del contribuyente de aportar la documentación comprobatoria, pero que, estos regímenes se destacan por sus efectos adversos y que los Estados deberían cada vez crear menos regímenes de protección y quitar aquellos que actualmente existan.

Por último, una de las situaciones que más puede hacer que un contribuyente devenga en una situación de doble o nula imposición serían los supuestos normativos que consagran las obligaciones declarar las operaciones con vinculados económicos con sus precios y márgenes de utilidad y los de presentar documentación comprobatoria. Antes de entrar en este tema, es importante aclarar que los diferentes supuestos normativos *per se* no generan una situación de doble o nula imposición para el contribuyente, sino que, se pueden prestar para que los



contribuyentes asuman estas diferencias con intención de obtener beneficios fiscales afectando los precios de transferencia o márgenes de utilidad, y que, estas diferencias normativas, se presten como vacíos jurídicos que permitan que los contribuyentes den lugar a estas prácticas afectando así a la Administración fiscal.

Luego de ser analizados los diferentes supuestos para que un contribuyente se encuentre obligado a presentar la documentación comprobatoria, entre las disposiciones de la OCDE y la normatividad colombiana, se encontró que Colombia tiene una normatividad más estricta, y se llega a la conclusión de que, sería bueno que el supuesto normativo de la OCDE fuera menos laxo, con la finalidad de que cada vez sean más similares los supuestos de los diferentes Estados en el mundo y que sean menos probables los supuestos que puedan permitir que, un contribuyente haga un uso inadecuado de las normatividades, y se beneficie de un supuesto de nula imposición o que se termine enfrentando a un supuesto de doble imposición.

Siendo así, esto parece no tratarse tanto de un problema de la normatividad en sí, debido a que, es esencialmente un aspecto de libre configuración del legislador que, como ya se mencionó, en general por sí mismo no implica un problema de doble imposición que pueda presentarse, sino un aspecto del cual pueda hacer uso de forma fraudulenta un contribuyente en casos específicos.

Para terminar, es importante hacer mención de que, siempre en la normatividad fiscal y en general en el derecho como ordenamiento jurídico, es común enfrentarse a fenómenos como los vacíos jurídicos y las contradicciones, por lo que, pretender un ordenamiento jurídico sin estos fenómenos no es de esperarse y mucho menos velar por una armonía e integridad normativa en la comunidad internacional.

A pesar de ello, frente a los supuestos que podrían darse de doble o nula imposición previamente señalados, si la actitud de los Estados estuviera firmemente encaminada a evitar que los contribuyentes incurrieran en estas situaciones, siendo ordinario que los Estados acudieran a escenarios de solución de controversias internacionales, para dirimir supuestos concretos de doble imposición entre Estados, esto velaría por el bienestar del contribuyente y haría menos graves las consecuencias normativas a las que este se enfrenta.

Siendo así, no debe recaer sobre los Estados la última responsabilidad de evitar que los contribuyentes incurran en estas graves consecuencias y también esto implicaría un gran despliegue de la actividad estatal implementar estos procedimientos amistosos para casos concretos, además de que estos procesos también presentan ciertas desventajas.

Es por esto que, la orientación de la OCDE, como organización internacional, de velar por el bienestar de los contribuyentes, específicamente de las empresas multinacionales y de las administraciones fiscales, a través de la realización de una guía con directrices de precios de transferencia para que la comunidad internacional la adopte es, a corto plazo, la forma más ideal de evitar los supuestos de doble o nula imposición a los que puedan enfrentarse los contribuyentes y de evitar que las Administraciones fiscales sean objeto de manipulación de los precios de transferencia o márgenes de utilidad de los contribuyentes. Por lo que, sería ideal que estas guías pudieran integrarse directamente al ordenamiento jurídico colombiano junto con el perfeccionamiento del ingreso de Colombia en la OCDE.

La directriz principal que debe seguirse, es siempre orientar la actuación del Estado colombiano para tener una normatividad que propenda por evitar la manipulación de los precios de transferencia y márgenes de utilidad entre empresas vinculadas económicamente, velar porque estos se den conforme al principio de plena competencia, como se darían en situación entre partes independientes y dirigir la normatividad colombiana para que siempre se encuentre lo mayor alineada posible con las guías de la OCDE en materia de precios de transferencia, para evitar así diferencias que pueden hacer incurrir a los contribuyentes y a la Administración fiscal en consecuencias graves y contrarias a sus intereses.

La integración de las guías como normatividad al ordenamiento jurídico colombiano traería grandes beneficios en materia fiscal, resaltando el principal, que es el de estar orientado a la armonía normativa en el escenario internacional con la finalidad de evitar supuestos de doble o nula imposición para los contribuyentes y de evitar que la administración sea objeto de situaciones de manipulación de los precios de transferencia o márgenes de utilidad. No obstante, no podría afirmarse que una vez integradas las guías todas estas problemáticas desaparecerían, debido a que,

muchas responden a actuaciones fraudulentas y defraudatorias de algunos contribuyentes y debe afirmarse que, el derecho como ordenamiento jurídico, nunca va a estar libre de enfrentarse a contradicciones, vacíos, lagunas, entre otros fenómenos, de los que puedan aprovecharse los contribuyentes.

## Bibliografía

- Arenas, D., & Sepúlveda, Y. (2016). *Trascendencia de los precios de transferencia internacionales, la vinculación y la inversión extranjera directa en Colombia*. Bucaramanga.
- Ávila, J., & Cruz, Á. (2006). *La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta*.
- Barbosa, J. D. (2005). *El régimen de Precios de Transferencia en Colombia. Un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. Bogotá: Vniversitas.
- Comité de Desarrollo Internacional. (2012). *Tax in Developing Countries: increasing resources for development*.
- Congreso de la República. (2002). *Ley 788 de 2002*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2008). *Sentencia del 14 de junio de 2008. Radicado: 20598*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2012). *Sentencia del 1 de noviembre de 2012. Rad: 18519*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2013). *Sentencia del 5 de septiembre de 2013. Radicado: 18635*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2013). *Sentencia del 9 de diciembre de 2013. Radicado: 18682*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2014). *Sentencia 16 de octubre de 2014, rad. 20190*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2014). *Sentencia del 11 de junio de 2014, radicado 18846*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2014). *Sentencia del 12 de diciembre de 2014. Radicado: 20016*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2014). *Sentencia del 6 de noviembre de 2014. Radicado: 19772*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2014). *Sentencia del 9 de octubre de 2014. Radicado: 19774*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2015). *Sentencia del 12 de noviembre de 2015. Radicado: 20516*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 16 de noviembre de 2016. Radicado: 21226*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 22 de septiembre de 2016. Radicado: 20087*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 25 de abril de 2016. Radicado: 20670*. Bogotá.
- Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 25 de julio de 2016. Radicado: 20784*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 28 de septiembre de 2016. Radicado: 20197*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 8 de agosto de 2016. Radicado: 20747*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 30 de agosto de 2016. Radicado: 21741*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2016). *Sentencia del 8 de septiembre de 2016. Radicado: 20269*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia 17 de agosto de 2017. Radicado: 20740*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 2 de agosto de 2017. Radicado: 21478*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 2 de marzo de 2017. Radicado: 21867*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 20 de septiembre de 2017. Radicado: 19231*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 25 de mayo de 2017. Radicado. 20724*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 25 de octubre de 2017. Radicado: 20489*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 25 de septiembre de 2017, rad. 20910*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 25 de septiembre de 2017. Radicado: 20910*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 8 de noviembre de 2017. Radicado: 20268*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2017). *Sentencia del 9 de marzo de 2017. Radicado: 20970*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2018). *Sentencia del 10 de octubre de 2018. Radicado: 20751*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2018). *Sentencia del 21 de julio de 2018. Radicado: 21038*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2018). *Sentencia del 22 de febrero de 2018. Radicado: 20524*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2018). *Sentencia del 24 de octubre de 2018. Radicado: 21566*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2018). *Sentencia del 7 de marzo de 2018. Radicado: 20317*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2019). *Sentencia 11 de julio de 2019. Radicado: 21257*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2019). *Sentencia del 21 de febrero de 2019. Radicado: 22182*. Bogotá.

Consejo de Estado. (2019). *Sentencia del 6 de junio de 2019. Radicado: 22329*. Bogotá.

Corte Constitucional. (1998). *Sentencia C-160/1998*. Bogotá.

- Corte Constitucional. (2003). *Sentencia C-690/03*. Bogotá.
- Corte Constitucional. (2009). *Sentencia C-815/09*. Bogotá.
- Corte Constitucional. (2009). *Sentencia C-815/09*. Bogotá.
- Corte Constitucional. (2019). *Sentencia C-235/19*. Bogotá.
- Cruz, I. (2016). *La economía digital en BEPS: Una síntesis*. Málaga.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. (2012). *Declaración Informativa Individual y Consolidada de Precios de Transferencia Año Gravable 2012*.
- Flores, M. (2016). *La globalización como fenómeno político, económico y social*. Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas.
- Galíndez, J., & Sosa, A. (2014). *Una revisión a la problemática de los precios de transferencia en América Latina en el marco de las acciones propuestas por la OCDE en su plan de acción BEPS*. París.
- Girón, P. (2018). *La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido*. Medellín: Revista de Derecho Fiscal.
- González, V. (2015). *La erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios como mecanismo de planificación fiscal agresiva*. Girona.
- González-Béndiksen, J. (2011). *Introducción al Estudio de los Precios de Transferencia*.
- Guerra, G. (2006). *Inversión internacional y sistema tributario. Apuntes sobre los precios de transferencia entre partes relacionadas como estrategia fiscal*. Bogotá: Estudios Socio Jurídicos.
- Guerrero, Y., & Martínez, W. (2018). *El régimen de precios de transferencia en Colombia*. Bogotá.
- Hamaekers, H. (2009). *Principio de plena competencia - ¿Hasta cuándo?* Análisis tributario.
- Hernández, D. (2016). *Hacia la aplicación de las guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias en Colombia*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Lafaurie, C., Hoyos, C., Rozo, C., & Romero, J. (2018). *Conceptos del ICDT para la Corte Constitucional*. Bogotá: Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

- Martín-Cabello, A. (2013). *Sobre los orígenes del proceso de globalización*. Revista de Ciencias Sociales.
- Merino, I. (2015). *Acerca del soft law en materia tributaria*. Universidad del País Vasco.
- Meza, C. (2003). *Una aproximación a los precios de transferencia*. Bogotá: Vniversitas.
- Neighbour, J. (2002). *Transfer pricing: Keeping it at arm's length*. The OCDE Observer.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.
- Ortega, N. I. (2014). *Aspectos críticos de la Tributación Internacional: Los Precios de Transferencia Situación Colombo Venezolana*. Pamplona.
- Patón, G. (2017). *Claves de Fiscalidad Internacional en América latina: Entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal*. México D.F.: Revista de la Facultad de Derecho de México.
- Piza, J. (2011). *Capacidad económica como principio del sistema tributario*. Bogotá: Revista Derecho Fiscal.
- Ramos, J. (2015). *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: Un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015*.
- Serrano, F. (2014). *El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado*. Madrid: Revista de la Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid.
- Toro, M. (2006). *El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del derecho internacional*. Anuario Mexicano de Derecho Internacional.
- Vega, A. (2014). *El soft law en la fiscalidad internacional*. Barcelona.
- Wierzba, G. (2015). *El G20 y los debates pendientes*. CEFIDAR.