



**MARCO HISTÓRICO-NORMATIVO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN
COLOMBIA: AÑOS 2002-2020**

Ana Milena Gómez Franco

Sandra Yuliet Ramírez Alzate

Ana Milena Gaviria Valencia

Monografía presentada para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesor

Wilmar Campo Balbín, Magíster (MSc) en Tributación y Política Fiscal y Especialista (Esp) en
Revisoría Fiscal y Gestión Tributaria

Universidad de Antioquia
Facultad de Ciencias Económicas
Especialización en Gestión Tributaria
Medellín, Antioquia, Colombia

2021

Cita	(Gómez Franco, Ramírez Alzate & Gaviria Valencia, 2021)
Referencia	Gómez Franco, A., Ramírez Alzate, S., & Gaviria Valencia, A. (2021). <i>Marco histórico-normativo de los precios de transferencia en Colombia: años 2002- 2020</i> [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
Estilo APA 7 (2020)	



Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXX.



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - www.udea.edu.co

Rector: John Jairo Arboleda Céspedes.

Decano/Director: Sergio Iván Restrepo Ochoa.

Jefe departamento: Martha Cecilia Álvarez Osorio.

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

Tabla de contenido

Resumen.....	7
Abstract.....	8
Introducción	9
1. Objetivos.....	11
1.1. Objetivo general.....	11
1.2. Objetivos específicos	11
2. Metodología	12
3. Contextualización.....	13
3.1. ¿Qué son los precios de transferencia?	13
3.2. Origen y antecedentes	14
3.3. Objetivos del Régimen de los Precios de Transferencia.	16
3.4. Conceptos claves.....	17
3.4.1. Principio de plena competencia.....	17
3.4.2. Vinculación económica.....	19
3.4.3. Comparabilidad.	22
4. Precios de Transferencia en Colombia	23
4.1. Recuento Histórico Normativo y análisis de la evolución	23
4.2. Precios de transferencia en Colombia.	25
4.3. Obligados a presentar precios de transferencia y sus responsabilidades.	25
4.3.1. Declaración Informativa	27
4.3.2. Documentación comprobatoria.....	27
4.4. Precios de transferencia y los acuerdos de intercambio de información.....	28

4.5. Métodos aplicables para la determinación de los precios Artículo 260 -3 Estatuto Tributario	30
4.6. Régimen sancionatorio.....	33
5. Precios de Transferencia desde La OCDE.....	43
5.1. Recomendaciones por efecto del COVID-19 sobre los precios de transferencia.	43
5.2. Acciones BEPS relacionadas con los precios de transferencia	45
5.3. Aspectos importantes de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia 2017.....	46
5.3.1. Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia.	46
5.3.2. Documentación	48
5.3.3. Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles	50
5.3.4. Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo.	51
6. Conclusiones	53
7. Referencias.....	55

Lista de tablas

Tabla I Cambios en los criterios de vinculación económica.....	20
Tabla II Sanciones con la ley 863 de 2003	33
Tabla II Sanciones con la ley 1430 de 2010	34
Tabla IV Sanciones con la ley 1607 de 2012.....	35
Tabla V Sanciones con la ley 1819 de 2016	39

Siglas, acrónimos y abreviaturas

OCDE	Organización para la cooperación y el desarrollo económico
DIAN	Dirección de impuestos y aduanas nacionales
FATCA	Acuerdo de intercambio automático de información tributaria con EEUU
APAs	Acuerdos previos de valoración
BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
EP	Establecimiento permanente
UVT	Unidades de valor tributario

Resumen

El objetivo primordial de este trabajo consiste en documentar toda la normatividad histórica y vigente de los precios de transferencia, el cual consiste en la asignación justa de los precios y transacciones entre empresas vinculadas o multinacionales; la metodología utilizada para el desarrollo del tema obedece a un estudio documental a partir de fuentes documentales tales como libros, documentos de archivo, leyes, decretos e informes desde la web.

Se lleva a cabo un recorrido histórico y la aplicación del régimen de precios de transferencia en Colombia, se definen conceptos claves como principio de plena competencia, comparabilidad y vinculación económica, se determinan sus objetivos, la documentación para envío de información, los métodos para determinar los precios y su régimen sancionatorio, finalmente se determinan las directrices de la OCDE frente al régimen.

Posterior al cumplimiento de los objetivos planteados para el desarrollo del trabajo se concluye que el régimen de precios de transferencia en Colombia ha venido evolucionando desde el año 2002, en la tipificación de las faltas y la proporcionalidad de las mismas, ha introducido en su régimen las recomendaciones de la OCDE frente a la documentación y métodos de aplicación, dirigido principalmente al principio de plena competencia y confidencialidad de la información.

Palabras clave: Precios de Transferencia, OCDE, convenios, régimen sancionatorio, BEPS, vinculación.

Abstract

The main objective of this paper is to document all of the applicable and current norms and regulations for transfer prices, those prices are the fair assignment of prices and transactions between bonded or transnational companies, the methodology used for the development of this topic follows what has been found on a literature review from sources ranging from books, archives, laws, decrees and webpages.

A historical review is developed alongside the regime application of this prices in Colombia, key concepts are defined, such as that of fair competition, comparability and economic cooperation, objectives are determined, outcome documentation, methods for price definition and sanctioning schemes. Finally OECD directions in light of the regime.

After fulfilment of the presented objectives for this work a conclusion is made that the price transfer regime in Colombia has evolved from year 2002, in failure characterization and proportionality, it has introduced in its own regime the OECD recommendation regarding documentation and application methods aiming mainly to fair competition and information confidentiality.

Keywords: Transfer Prices, OECD, agreements, sanctioning regime, BEPS, bonding

Introducción

Colombia en su lucha contra la evasión y elusión fiscal introduce los precios de transferencia en la reforma tributaria – ley 788 de 2002, en términos prácticos y conceptuales es un tema nuevo en el país que se define por la asignación razonable y recta de los valores en las operaciones entre partes relacionadas, operaciones que corresponden a intercambios de bienes y servicios entre un mismo grupo empresarial, entre los años 2002 y 2020 se han presentado ajustes y se han creado a través de ellos nuevas obligaciones y deberes formales para los contribuyentes sujetos a este régimen de precios de transferencia en Colombia. (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2018).

Esta introducción de los precios de transferencia en el sistema tributario colombiano corresponde a un modelo emitido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE, esta organización desde el año 1995 emite las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias entre sus países miembros, es importante anotar que Colombia formalmente hace parte de esta organización desde el año 2020. El proceso del ingreso, comprende la ley 1950 de 2019, por medio de la cual, el congreso aprueba el acuerdo sobre los términos de la adhesión de Colombia a la OCDE, así mismo el 3 de marzo de 2020, la Corte Constitucional declara exequible la Ley 1958 de 2019 que le permite al país ser Estado miembro de pleno derecho de la OCDE y finalmente, el 28 de abril de 2020, la OCDE le da la bienvenida a Colombia como su miembro número 37. De acuerdo con las directrices de la OCDE las administraciones tributarias presentan problemas tanto normativos como prácticos, puesto que los países tienen que conciliar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente y evitar la doble tributación. (Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2018).

Es así como nace un interés por la documentación normativa de los precios de transferencia, ya que se ha generado una gran problemática en cuanto al control de los tributos, la doble imposición, la evasión y elusión tributaria, poniendo en tela de juicio la transparencia fiscal en el derecho tributario internacional, teniendo que afianzar una herramienta fundamental como son los precios de transferencia como mecanismo que busca minimizar problemas como la

erosión del impuesto de renta, y que los contribuyentes del impuesto paguen lo que realmente corresponde al país, lo anterior cobra relevancia por el acelerado proceso de globalización y los esfuerzos de Colombia en los últimos años por atraer la inversión extranjera, lo que hoy significa que más empresas deban cumplir con la normatividad asociada a los precios de transferencia; debido a su impacto este trabajo toma relevancia y se convierte en medio de consulta para el entendimiento en materia de precios de transferencia.

Esta investigación se estructura de la siguiente manera: Capítulo I: aborda los Objetivos, tanto objetivo general como específicos. Capítulo II: corresponde al método de investigación. Capítulo III: Contextualización, haciendo mención de la definición de precios de transferencia, su origen, antecedentes, objetivos y sus conceptos claves. Capítulo IV: Precios de transferencia en Colombia, aborda un recuento histórico, un análisis normativo y sancionatorio y la relación con los Acuerdos de Intercambio de Información. Capítulo V: Precios de transferencia desde la OCDE, este capítulo incluye un resumen de las principales recomendaciones de esta Organización. Capítulo VI: conclusiones. Finalmente, se presentan las referencias bibliográficas, que sustentan la teorización del trabajo y los anexos correspondientes.

1. Objetivos

1.1. Objetivo general

Documentar los antecedentes histórico normativos de los precios de transferencia en Colombia desde sus inicios en el año 2002.

1.2. Objetivos específicos

- Realizar una aproximación histórica al origen de lo que se conoce hoy como precios de transferencia.
- Enunciar la regulación, normatividad y antecedentes colombianos de los precios de transferencia.
- Analizar los cambios normativos de los precios de transferencia en Colombia a lo largo de los años 2002 – 2020.
- Resumir el proceso de precios de transferencias de acuerdo con el Modelo de la OCDE.

2. Metodología

Este trabajo denominado “Marco histórico-normativo de los precios de transferencia en Colombia: años 2002-2020”, obedece a un estudio documental el cual se ocupa de obtener, interpretar y analizar información sobre un objeto de estudio a partir de fuentes documentales tales como libros, documentos de archivo, leyes, decretos e informes desde la web. (Uajen, 2020)

Con el fin de documentar la información histórico-normativa de los precios de transferencia en Colombia desde sus inicios en el año 2002, el desarrollo de este trabajo se realiza con un enfoque cualitativo, ya que se requiere interpretación, descripción y análisis de las diferentes normas aplicables al tema. (Uajen, 2020)

Se utilizan también fuentes de estudio secundario, tales como críticas y comentarios, opinión de expertos en temas fiscales y tributarios publicados a través de revistas de opinión, biografías y páginas web del tema propuesto tales como Dian y OCDE.

3. Contextualización

3.1. ¿Qué son los precios de transferencia?

Desde una perspectiva general los Precios de Transferencia podrían ser definidos como “los precios fijados en las transacciones entre personas o entidades vinculadas que buscan establecer la relación costo-beneficio existente entre grupos empresariales que posean algún tipo de vinculación económica, siendo el objetivo de dicho precio transferir, entre ambas entidades, bienes, derechos o cualquier otro activo” (Hernandez Vazquez & Justo Alonso, 2012).

Adicionalmente, Meza define los precios de transferencia de forma general, como los precios o márgenes de utilidad que se fijan de las operaciones entre vinculados económicos utilizados para transferir bienes, intangibles, prestación de servicios y préstamos entre sí (Meza Martinez, 2003).

Por otro lado, de conformidad con las disposiciones de la Autoridad Tributaria en nuestro país – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – los precios de transferencia podrían definirse como “Los precios a los que una compañía le traslada bienes o servicios a vinculados del exterior, vinculados ubicados en Zonas Francas o a personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición” (DIAN, 2015).

Por último, la OCDE ha definido a los precios de transferencia como “El precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sean estas multinacionales o no. De esta manera, para que un precio pueda considerarse de transferencia, tiene que ser resultado de una transacción realizada entre dos o más empresas que se asuman como entidades relacionadas. En resumen, podemos decir que un precio de transferencia es aquel que se establece en transacciones que se realizan entre diferentes ramos o divisiones de una misma empresa o grupo multinacional de empresas” (OCDE, 2011).

El régimen de precios de transferencia está enfocado principalmente en restringir que los grupos económicos o vehículos jurídicos (sucursales, agencias, filiales, establecimientos permanentes, entre otros...) modifiquen sus precios con la finalidad de obtener beneficios, trasladando utilidades a jurisdicciones de alta imposición y altas cargas a jurisdicciones de una menor, baja o nula imposición. Para ello, el Régimen Nacional establece distintos métodos (El

Art. 260-3 del E.T. establece como métodos para determinar el precio o margen de utilidad de las operaciones celebradas con vinculados económicos los siguientes: precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, márgenes transaccionales de utilidad de operación, participación de utilidades) que permiten evaluar la naturaleza de las operaciones efectuadas con vinculados, con el fin de cumplir con el principio de plena competencia señalado previamente.

3.2. Origen y antecedentes

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales. Los primeros indicios se dieron en Gran Bretaña cerca de 1915 seguido por Estados Unidos que adoptó en 1917 en su legislación impositiva los precios de transferencia. (Foscale & M, 2013)

En la medida en que las empresas internacionales empezaron a desarrollar sus estrategias para aumentar sus beneficios y minimizar sus riesgos por medio de la diversificación de sus actividades productivas, comerciales y financieras, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre las distintas empresas que conformaban un mismo grupo multinacional o tenían algún tipo de vinculación entre ellas, ya que, buscando nuevos mercados y nuevas formas de interacción global mercantil, las empresas comenzaron a posicionarse en mercados de distintos países mediante sucursales y agencias, generando un nuevo panorama de acción para el tratamiento legal y financiero del flujo de capitales entre dichas empresas, que con el tiempo fueron llamadas por la doctrina internacional como vinculados económicos.

En 1979 la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) emitió los primeros lineamientos denominados “Transfer Pricing Guidelines”, basados en la normativa y experiencia de los EEUU. Los mismos, actualizados constantemente hasta la actualidad, constituyen una guía para que los países asociados establezcan legislaciones armónicas en precios de transferencia, así como para que las empresas multinacionales puedan evitar los riesgos de sufrir ajustes impositivos por fiscos de diferentes Estados. En Colombia, la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en materia de precios de transferencia, utiliza las directrices de la OCDE de una manera auxiliar de interpretación, para ilustrar al contribuyente en el tema, pero no

es vinculante a la Ley. Finalmente, en el año 2020 Colombia oficializó su ingreso a la OCDE siendo el tercer país suramericano en incorporarse en la organización (grupoconsultorefe, 2020)

No es posible estudiar la evolución de los precios de transferencia sin tener en cuenta a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), esta organización que se creó en 1961 con el doble propósito de establecer políticas que permitieran lograr un alto grado de crecimiento y empleo entre los estados miembros y de contribuir al desarrollo del comercio mundial sobre una base no discriminatoria, estableció dentro de sus tareas el beneficio de contar con una normativa sobre precios de transferencia emitiendo convenios, recomendaciones e informes que influyen activamente sobre la materia (Sánchez, 2020).

En Colombia, la regulación tributaria anterior a la Ley 788, no contenía norma expresa en materia de precios transferencia. El tema se introdujo en la reforma tributaria presentada al Congreso en el año 2002, no en el texto de la iniciativa de reforma tributaria original, pero sí en el pliego modificatorio, que incluyó las disposiciones en materia de precios de transferencia de la Ley 788 de 2002, la cual introdujo en el Estatuto Tributario, los artículos comprendidos entre el 260- 1 y 260-11. Esta Ley contempló el régimen de precios de transferencia, expresamente sólo para el impuesto a la renta e introdujo el principio del “mejor método”, conforme al cual debe adoptarse para la determinación de los precios de transferencia, el método que resulte más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones realizadas. (Payán, 2020) Esta Ley también crea el marco fiscal para el establecimiento del régimen de precios de transferencia en Colombia adicionando el capítulo XI al título I de rentas en el Estatuto Tributario, el cual define entre otros, los criterios de operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas, los métodos para la determinación del precio o margen de utilidad de dichas operaciones, los criterios de comparabilidad, la documentación comprobatoria y el establecimiento de la obligación de presentar declaración informativa.

En la propuesta de reforma tributaria se incluyó el tema de precios de transferencia como una de las alternativas para “hacer sostenible la deuda pública, a la vez que impulse el crecimiento económico y cumpla con los objetivos propios de la tributación, en el sentido de redistribuir la riqueza.” Asimismo, se habló fue de “reformular el sistema de precios de transferencia con el fin de asimilar las diferencias en el cálculo y en el reconocimiento de los valores sobre los cuales se tributa el impuesto de renta de las multinacionales.”, ponencia

presentada para primer debate del proyecto de ley número 080 de 2002 Cámara, Gaceta del Congreso, año XI, n° 537, Bogotá, D.C., viernes 22 de noviembre de 2002.

El régimen de precios de transferencia en Colombia se consolidaría posteriormente con la reforma tributaria del año 2003, Ley 863, la cual modifica algunos aspectos citados en la Ley 788 y se adicionan los artículos 260-6 y 260-9 al Estatuto Tributario que tratan de la regulación sobre la determinación de paraísos fiscales y el establecimiento de acuerdos anticipados de precios respectivamente. Se consolida también con la Decisión Andina 578 en su artículo 7° sobre empresas asociadas o relacionadas, esta última disposición con efectos exclusivos entre empresas ubicadas en la Comunidad Andina. Finalmente, en el ámbito del decreto reglamentario encontramos el decreto 4349 de 2004, el cual estableció las obligaciones formales y sustanciales de este régimen.

Más adelante, sufrió otras modificaciones a través de una nueva reforma tributaria, la Ley 1607 de 2012, la cual introdujo una serie de cambios sustanciales al régimen de precios de transferencia, como la adopción del concepto de establecimiento permanente y de agente exclusivo de negocio de contribuyentes sin residencia en el país (Art 111 Ley 1607 de 2012) que no se tenían contemplados hasta el momento en la legislación colombiana. También se implementa el control en las operaciones realizadas por contribuyentes del territorio aduanero nacional con vinculados económicos ubicados en zonas francas. (Art. 112 de la misma Ley)

La última reforma tributaria que introdujo cambios a los precios de transferencia es la Ley 1819 del 2016, en esta se acoge terminología del modelo de la OCDE tales como jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición para aquellos países que no han celebrado acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información para efectos tributarios. (KPMG, 2017).

3.3. Objetivos del Régimen de los Precios de Transferencia.

Después de la definición y la contextualización histórica de los precios de transferencia, entendido como aquel valor de pago (Precio) que se pacta y se realiza entre multinacionales o sociedades vinculadas, por transacciones de bienes o servicios, y cuyo fin es que no sean diferentes a los que hubieren pactado entre sociedades independientes, lo siguiente es mencionar los objetivos de los precios de transferencia:

- Dado que las empresas vinculadas o multinacionales pueden alzar o disminuir sus precios entre sí, con el fin de obtener una mayor o menor base gravable dependiendo de la tasa impositiva del país en donde pagarán el impuesto a la renta, los precios de transferencia tienen como objeto proteger la base gravable en las transacciones efectuadas entre empresas vinculadas o relacionadas.
- Cumplir con el principio de plena competencia, es decir que las operaciones entre si, sean coherentes con el precio del mercado.
- Establecer procedimientos a través de los cuales se pueda verificar la realidad de las operaciones, esto desde el ámbito de las administraciones tributarias las cuales a través del régimen de precios deben recaudar el tributo al que tienen derecho dada la soberanía fiscal.
- Establecer metodologías que permitan verificar la adecuada asignación del precio a las operaciones.
- Fiscalizar las operaciones realizadas con entidades ubicadas en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales, como paraísos fiscales. (Actualiceses, 2017)

3.4. Conceptos claves

Para el cumplimiento de los objetivos del presente trabajo, cobra relevancia entender diversos conceptos asociados a los precios de transferencia, como los son, principio de plena competencia, vinculación económica y comparabilidad. Lo anterior, permitirá un acercamiento a los aspectos importantes del tema tratado.

3.4.1. Principio de plena competencia

El principio de plena competencia puede concebirse como uno de los conceptos fundamentales a la hora de entender los objetivos que persigue la normatividad en precios transferencia, por lo que se trae a colación su origen y cuándo es introducido a la normatividad colombiana.

Sería en el año 1935, que en Estados Unidos aparece la primera definición del principio de plena competencia o “arm’s length”, como criterio base para la fiscalización de los precios de transferencia, por la autoridad tributaria de dicho país. (Barbosa, 2006)

El principio de plena competencia establece que las operaciones deben atender a las normas de un mercado competitivo donde no hay posibilidad de ganancias extraordinarias por medio del arbitraje (Villemas, 2019), es decir, dicho principio indica que una operación entre vinculados económicos debe desarrollarse en condiciones de mercado en las que se harían si fueran partes completamente independientes, y no existiera la probabilidad de manipulación o preferencias que distorsionen la situación económica real de la transacción. Como se ha detallado anteriormente, este puede considerarse como la base sobre la que surge la regulación en precios de transferencia.

En Colombia si bien en la ley 788 de 2002, creadora de la regulación sobre precios de transferencia, no se hizo una denominación expresa como principio de plena competencia, se estableció que las operaciones entre vinculados económicos debían efectuarse a los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, lo cual corresponde a las definiciones que se han indicado con anterioridad. Es en la ley 1607, en su artículo 122 que modificó el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, que se hace mención que todas las operaciones entre partes vinculadas del exterior o con empresas ubicadas en zonas francas, deben cumplir el principio de plena competencia, definido como aquel en el cual una operación cumple las condiciones que se hubieran utilizado en operaciones comparables entre partes independientes. Así mismo, es importante señalar que en la decisión 578 de la CAN en su artículo 7, se hace alusión al principio de plena competencia.

Para culminar el análisis, es importante señalar que, si bien este principio no se encuentra de forma explícita dentro de la constitución Política de Colombia, algunos autores lo han relacionado con principios descritos en esta, como los son el principio de igualdad y equidad, principio de libre empresa y el principio de capacidad contributiva.

Con respecto a los principios de igualdad y equidad, su asociación consiste en interpretar que el objetivo con el principio de plena competencia es dar un trato igualitario entre empresas de un grupo económico y empresas independientes, el cual se logra al eliminar las posibles diferencias entre las operaciones con los vinculados económicos. Así mismo con el principio de libre empresa, se asocia a aspectos comerciales, al promover la libre competencia, igualando el

tratamiento entre empresas vinculadas frente a terceros competidores. Finalmente, la relación con el principio de capacidad contributiva se enmarca en que el principio de plena competencia busca tratar a los contribuyentes que en esencia son iguales, corrigiendo las desigualdades en sus operaciones con vinculados logrando una justicia en relación con la capacidad contributiva. (Barbosa, 2006)

3.4.2. Vinculación económica.

Como ya se ha mencionado, el régimen de precios de transferencia es aplicable a las transacciones entre vinculadas, concepto que puede encontrarse en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, el cual define la existencia de vinculación, cuando hay estructuras formales definidas como sucursales, agencias o establecimientos permanentes, pero también contempla otros criterios de vinculación que tendrían un grado mayor de subjetividad y dificultad de identificación, como lo es la participación en la administración.

La vinculación económica puede considerarse en “dos o más sociedades cuando existen intereses económicos, financieros o administrativos entre ellas, comunes y recíprocos, control o dependencia”. (Arenas & Sepúlveda, 2016)

El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, define la existencia de una vinculación, en la medida que, si una compañía participa, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de otra, o si las mismas personas participan directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de ambas empresas. (Arenas & Sepúlveda, 2016)

A continuación, se presenta un recuento de los criterios de vinculación económica desde el año 2002, donde surge la regulación de los precios de transferencia en Colombia.

Inicialmente con la ley 788 del año 2002, se establecen los criterios de vinculación en los términos de los artículos 260 y 261 del código de comercio, los cuales indican cuándo existe subordinación o presunción de subordinación, el artículo 28 de la ley 222 de 1995, el cual señala cuándo existen grupos empresariales y referencia igualmente, los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario, relacionados con ¿cuándo se considera que existe una vinculación económica? Posteriormente la ley 863 del 2003, modifica el artículo 260-1 del Estatuto Tributario y adiciona como criterio de vinculación económica los casos previstos en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio, relacionados con sucursales y agencias.

Con la ley 1607 de 2012, se modifica nuevamente el artículo 260-1 del Estatuto Tributario y ya no se hace alusión a los artículos del Código de Comercio como se habían incluido en la normatividad anterior, sino que se detallan en forma expresa dentro del mismo articulado. Se trae la misma definición del artículo 260 del Código de Comercio y las presunciones de subordinación del artículo 261, adicionando, el hecho que habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento (50%) de las utilidades de la sociedad subordinada. Conserva lo establecido con respecto a los artículos 263 y 264 del Código de Comercio relacionado con las sucursales y agencias y si bien se continúa con las reglas del artículo 450 del Estatuto Tributario, aparecen nuevos conceptos de vinculación, relacionados con la capacidad de controlar las decisiones de negocio en marcha, cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares e incluye otras formas asociativas no contempladas con anterioridad como lo son consorcios, uniones temporales, cuentas en participación y otras que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial. Lo anterior, se detalla en la tabla I.

Tabla I
Cambios en los criterios de vinculación económica

Ley 788 de 2002	Ley 803 de 2003	Ley 1607 de 2012
Art 260 Código de Comercio	Art 260 Código de Comercio	Art 260 Código de Comercio
Art 261 Código de Comercio	Art 261 Código de Comercio.	Art 261 Código de Comercio. Se adiciona subordinación, cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento (50%) de las utilidades de la sociedad subordinada.
No se incluía	Art 263 Código de Comercio.	Art 263 Código de Comercio.
No se incluía	Art 264 Código de Comercio.	Art 264 Código de Comercio.

Ley 788 de 2002	Ley 803 de 2003	Ley 1607 de 2012
Artículo 28 de la ley 222 de 1995.	Artículo 28 de la ley 222 de 1995.	Si bien no se incluyó expresamente, se entiende vinculación en los Grupos Económicos.
Art 450 del Estatuto Tributario.	Art 450 del Estatuto Tributario.	Art 450 ET. Se adiciona como criterios de vinculación, la capacidad de controlar las decisiones de negocio en marcha, cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares y la existencia de otras formas asociativas.
Art 452 del Estatuto Tributario.	Art 452 del Estatuto Tributario.	Art 452 del Estatuto Tributario.

Fuente: Elaboración propia con base en la 788 del 2002, Ley 803 del 2003 y Ley 1607 del 2012.

Como se puede observar, cobra mucha relevancia los criterios de vinculación y deben estar muy claros para definir la obligatoriedad de aplicar el régimen de precios de transferencia, analizando todos los criterios de control estipulados en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario colombiano.

Finalmente, es importante resaltar nuevamente, los criterios de vinculación económica vigentes definidos en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario que corresponde a subordinación, sucursales y agencias, establecimientos permanentes, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica, cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados, cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas y cuando existan consorcios, uniones temporales y cuentas en participación.

3.4.3. Comparabilidad.

El concepto de comparabilidad se introduce en la normatividad colombiana a través del artículo 28 de la ley 788 de 2002, el cual adiciona al Estatuto Tributario el artículo 260-3, relacionado con los criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes, considerando comparabilidad en la medida que no existan diferencias entre las características económicas relevantes entre las operaciones y los contribuyentes que afecte de manera significativa el precio o margen de utilidad, o de existir diferencias, se puedan eliminar mediante ajustes técnicos razonables.

Los únicos cambios introducidos a la normatividad indicada corresponden a las modificaciones con la ley 1607 de 2012, que, si bien la mayoría de los cambios se pueden entender como de redacción, se introducen otros atributos para determinar si las operaciones son comparables.

La normatividad actual contempla criterios relacionados con las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, los términos contractuales de las partes, las circunstancias económicas o de mercado y las estrategias de mercado.

Adicionalmente, con los últimos cambios, se adiciona el párrafo, que expresa, que en caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia y elimina el anterior párrafo, que contemplaba la posibilidad de cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de los productos del contribuyente cubrieran más de un ejercicio, se pudiera tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización.

4. Precios de Transferencia en Colombia

4.1. Recuento Histórico Normativo y análisis de la evolución

Barbosa (2004) menciona que en Colombia se vio la necesidad de incluir la normatividad para el manejo de los precios de transferencia en la legislación a partir de la idea que las grandes empresas ya sea nacionales como extranjeras, con filiales en el territorio u otros territorios, podrían por medio de la fijación de los precios de transferencia para sus transacciones intragrupo, disminuir sus utilidades y por ende el pago del impuesto al interior del país.

En el año 2002 cuando se presentó al Congreso la reforma tributaria, se introdujo el tema de los precios de transferencia en el pliego modificatorio, que incluyó las disposiciones en materia de precios de transferencia de la Ley 788 de 2002. “En la ponencia para primer debate se introdujo el concepto de partes relacionadas en adición al de vinculados económicos, la obligación de presentar declaraciones informativas y se enumeraron los métodos para determinar el precio o margen de utilidad, así como se establecieron unos atributos que deben poseer las operaciones, con el fin de determinar si son comparables o si existen diferencias significativas” (Barbosa Mariño, 2004).

Después de varios debates realizados por la Cámara de Representantes y el Senado de la República, finalmente se introdujo el régimen de precios de transferencia sólo para el impuesto a la renta y el concepto de partes vinculadas. También se referenció que para la interpretación de los precios de transferencia se remitieran a las guías desarrolladas por la OCDE, pero la “Corte constitucional colombiana declaró inexecutable esta disposición argumentando que resultaba contraria al principio de legalidad transferir a las guías de la OCDE la capacidad de definir aspectos sustantivos, al no ser normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia y no haber sido incorporadas al ordenamiento interno, no teniendo fuerza vinculante ni teniendo la ley capacidad para establecerlas como pautas interpretativas obligatorias” (Barbosa Mariño, 2004).

Meza (2003) quien hace especial énfasis en Ley 788 de 2002, señala que en términos generales la regulación de los precios de transferencia tendría el siguiente alcance:

- El régimen de los precios de transferencia se encuentra previsto para empresas vinculadas y partes relacionadas.
- Se entiende la existencia de vinculación cuando se realizan operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia con residentes o domiciliados en jurisdicciones de menor imposición fiscal en materia del impuesto de renta.

- El régimen de los precios de transferencia se aplica tanto para operaciones internacionales entre vinculados económicos, como para operaciones que se lleven a cabo en Colombia.
- Para la determinación del margen de utilidad de la operación se tomará como base las operaciones comparables que se realicen en virtud del principio de independencia. Dicho principio busca que los precios pactados entre vinculados económicos no difieran notoriamente de los ofrecidos bajo las condiciones de mercado las cuales se originan en las fuerzas de oferta y demanda.
- Para garantizar el principio de independencia el régimen de precios de transferencia introduce diversos métodos para determinar los márgenes de utilidad en las operaciones entre vinculados económicos (Meza Martínez, 2003).

Finalmente, la consolidación de los precios de transferencia en la legislación colombiana se da con la reforma tributaria realizada en el año 2003 con la ley 863, Capítulo IV. Dentro de esta ley se aclararon y se corrigieron los siguientes aspectos:

- Las disposiciones sobre precios de transferencia solo serán aplicables a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.
- Las sucursales y las agencias se consideran como vinculadas o partes relacionadas.
- La obligación de presentar la declaración informativa anual y documentación comprobatoria, tanto para la empresa matriz como para las vinculadas, en el caso de:
 - Cuyo patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.
 - Cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil (3.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.
 - Que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.
- Las sanciones por incumplimiento a la presentación de la declaración informativa y la documentación comprobatoria.
- El procedimiento para la negociación con la DIAN, de los acuerdos anticipados de precios – AAP.

Si bien es cierto que el régimen de precios de transferencia es un tema nuevo en el país, la legislación tributaria colombiana anterior a estas leyes ha dado algunos indicios para que la determinación de los precios de bienes y servicios sea controlada y se adapten a la realidad.

4.2. Precios de transferencia en Colombia.

El régimen de precios de transferencia en Colombia, desde que inició en la Ley 788 de 2002, ha sido una herramienta útil del Estado para fiscalizar las operaciones realizadas entre las empresas que se encuentran vinculadas. Adoptadas estas normas con el fin de que las empresas vinculadas apliquen el principio de plena competencia en sus operaciones, salvaguardando la determinación de la base impositiva del impuesto de renta y evitando la fuga de capital hacia otros países con beneficios tributarios. El Estado ha basado la normativa impuesta a los contribuyentes obligados al régimen de precios de transferencia, tomando como referencia los principios adoptados por la OCDE, uniéndose a los procesos de globalización y haciendo parte del crecimiento y expansión del comercio mundial, la internacionalización, la inversión extranjera, entre otros.

4.3. Obligados a presentar precios de transferencia y sus responsabilidades.

Los precios de transferencia aplican a los contribuyentes que realizan operaciones entre partes vinculadas o empresas multinacionales, el régimen de precios de transferencia en Colombia se encuentra en el capítulo XI del Estatuto Tributario, entre los artículos 260-1 y 260-11. Los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios obligados a aplicar el régimen de precios de transferencia, deben cumplir dos tipos de obligaciones, sustanciales y formales. En relación con las sustanciales, corresponde a la determinación de la base imponible en las transacciones con vinculados siguiendo el principio de plena competencia, por otro lado, dentro de las obligaciones formales, se incluye la inscripción en el RUT, la presentación de las declaraciones informativas y la conservación de la documentación correspondiente.

En los artículos del Estatuto Tributario previamente indicados, se encuentran los obligados a cumplir con el régimen de precios de transferencia correspondientes a los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, con vinculados en el exterior y/o zonas francas, que hayan realizado operaciones durante el año gravable con vinculados en el exterior, personas o sociedades ubicadas en países de baja o nula imposición o vinculados en zonas francas.

Por otro lado, la obligación de presentar la declaración de precios de transferencia corresponde a los contribuyentes, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable se 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. Dichos topes, no son aplicables conforme el parágrafo 2 del artículo 260-7, en el caso de operaciones con personas vinculadas en paraísos fiscales o de bajo o nula imposición.

En el régimen de precios de transferencia actual colombiano, se hablan de tres informes a saber, maestro, local y país por país. El informe país por país deberá ser presentado por los contribuyentes, que, entre otros aspectos, hayan obtenido en el año, ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores a ochenta y un millones (81.000.000) UVT.

Por otro lado, los contribuyentes que estén obligados a aplicar el régimen de precios de transferencia y cuyo patrimonio bruto o ingresos brutos sean iguales o superiores a cien mil (100.000) UVT o sesenta y un mil (61.000) UVT, respectivamente, tendrán que dar cumplimiento a las disposiciones vigentes y presentar la documentación compuesta por informe maestro e informe local. El informe maestro debe brindar una descripción general de cómo opera la multinacional y el informe local, provee información más detallada sobre las transacciones de mayor materialidad entre vinculados.

El decreto 2120 de 2017, estableció los lineamientos para la preparación del informe local y la materialidad a tener en cuenta para establecer las transacciones entre compañías vinculadas. Aclara que dicho informe local, es aplicable solamente para las operaciones efectuadas con vinculados económicos del exterior o en zonas francas que, de forma acumulada, hayan sido iguales o superiores a cuarenta y cinco mil (45.000) UVT. Dicha norma extiende la obligación hacia las transacciones con paraísos fiscales, en donde el límite se reduce a diez mil (10.000) UVT sin aplicar el límite del patrimonio e ingreso, descrito con anterioridad.

Considerando lo anterior, se pueden presentar casos en los cuales un contribuyente, realice transacciones con vinculados económicos o paraísos fiscales sin superar los umbrales establecidos, no quedando obligado a cumplir con las obligaciones formales, caso en el cual, se deberán conservar a disposiciones de las autoridades tributarias, toda la información y pruebas que demuestren el cumplimiento del principio de plena competencia en las transacciones, dado que dicho principio no se exime.

4.3.1. Declaración Informativa

Esta información se presenta en los medios establecidos por la DIAN y debe contener la información necesaria, de acuerdo con la guía publicada por la misma (DIAN, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, s.f.)

- La identificación de los contribuyentes, vinculados en el exterior, ubicados en Zona Franca, personas o sociedades ubicadas en paraísos fiscales con los que se celebraron operaciones.
- Identificación de tipos y montos de operaciones anuales.
- Registros de información financiera.
- Registro de indicadores de rentabilidad utilizado en la determinación del margen o precio de mercado.
- Indicación del valor mínimo-máximo, límites superior e inferior y mediana, dependiendo del rango utilizado en el análisis del precio o margen generado para cada tipo de operación.

De igual forma, pueden existir contribuyentes que únicamente deban presentar declaración informativa, si efectuaron transacciones únicamente con paraísos fiscales o tienen operaciones menores con vinculados en el exterior o zonas francas. La declaración informativa y el informe de precios locales, corresponde a los contribuyentes que efectúen operaciones de mayor cuantía con paraísos fiscales o vinculados económicos, pero que el criterio de vinculación no se califique como perteneciente a un grupo multinacional. Finalmente, presenta declaración informativa, informe local e informe maestro, cuyos contribuyentes efectúen transacciones de mayor cuantía con vinculados económicos o paraísos fiscales y pertenezcan a un grupo multinacional. (González, 2018).

4.3.2. Documentación comprobatoria.

De acuerdo con lo establecido en el art 260-5 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que cumplan con la obligación de presentar precios de transferencia de acuerdo con los topes establecidos ya mencionados, deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria que

contenga un informe maestro con la información relevante del grupo, entre la información relevante puede tratarse de los documentos que comprueben la fiabilidad y la asignación del precio tales como cálculos de margen de utilidad, cotizaciones elaboradas con empresas independientes entre otros, y se debe enviar un informe local con información relativa a cada tipo de operación realizada en la que se demuestre la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia. La información financiera y contable debe estar firmada por representante legal, contador público o revisor fiscal, y se deberá enviar en los plazos establecidos por la Administración Tributaria.

4.4. Precios de transferencia y los acuerdos de intercambio de información.

De acuerdo con las acciones propuestas por la OCDE en su proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, en su Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, está planteado el informe país por país como un modelo estandarizado que recopila los ingresos, impuestos pagados en distintos países e indicadores de actividad económica, el cual tiene como requisito que las compañías multinacionales suministren información completa y exhaustiva a las administraciones tributarias locales, a su vez esta información la podrán conocer los demás gobiernos a través de los Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria o convenios de asistencia administrativa Mutua en Materia Fiscal.

Sin embargo, esta información que se comparte entre los países solo puede ser utilizada para evaluar los riesgos de precios de transferencia, riesgos con la base imponible y el traslado de beneficios, y análisis económicos y estadísticos, en ningún caso la información puede ser intercambiada para fines diferentes a los tributarios, puesto que debe cumplir con la condición de “uso apropiado” y las normas de confidencialidad.

El intercambio de información entre los países ya se había planteado antes del año 2002, dado que existe la necesidad de atacar los problemas de evasión/elusión fiscal, corrupción y prácticas fiscales perniciosas. A la fecha, susciten las preocupaciones en torno al uso de regímenes fiscales especiales con el ánimo de que los contribuyentes disminuyan sus bases gravables; por lo tanto durante algunos años se han implementado otras decisiones administrativas a través de los siguientes tipos de acuerdos (i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de

transferencia (APA) de carácter unilateral; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP) y; (v) acuerdos en materia de sociedades «canalizadoras de rentas», sin embargo estos acuerdos pueden resultar inoficiosos si no hay un intercambio de información obligatoria que en relación con la transparencia de la información mitigue los riesgos de alteración del precio, el traslado de beneficios y doble imposición. A partir del año 2016 se han implementado entre los países los intercambios de información tributaria de acuerdo a las recomendaciones de la OCDE. (Henao, 2017)

Dentro de los intercambios de información tributaria que actualmente tiene Colombia, se encuentra el FATCA - Intercambio Automático de Información Respecto a la Ley del Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras, celebrado entre el Gobierno de la Republica de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América, celebrado en 2001 y aprobado por el Congreso de la Republica en el año 2013 en la Ley 1666, tiene como objeto recibir información de las entidades financieras las cuales deben identificar, clasificar y reportar todas aquellas cuentas de clientes que tengan obligaciones fiscales en EEUU. Este es un acuerdo de información tributaria automático y recíproco, sobre el cual se debe garantizar que existe la infraestructura adecuada para el intercambio de información efectiva, sin embargo, en la investigación realizada por (Henao, 2017) hasta el año 2017, EEUU no envía información a Colombia debido que no cumple con las especificaciones y requerimientos técnicos de seguridad exigidos, a pesar de que Colombia si envía información desde el año 2015, sin embargo, de acuerdo a la publicación de (Pinilla, 2017) Colombia ya está en la lista de los 43 países que reciben Información de los Estados Unidos y manifiesta que también se enviarán los informes del 2014 y 2015, reafirmando así la cooperación entre los dos países lo que permite el control de la evasión y elusión fiscal.

Al tener este acuerdo y cumplir con los requerimientos técnicos, Estados Unidos debe enviar la misma información, la cual para ambas partes es confidencial y debe cumplir con las protecciones establecidas en el acuerdo; así entonces, entre la información que recibe Colombia la cual está contemplada en el Art 2 del Acuerdo, se encuentra: nombre, dirección y NIT de cualquier persona residente en Colombia y sea el cuentahabiente de la cuenta, número de cuenta, el nombre y el número de identificación de la Institución Financiera, monto bruto de intereses pagados, dividendos y otros ingresos con fuente de riqueza pagados o acreditados a la cuenta, a su vez Colombia suministra esta misma información a EEUU. El tiempo y la forma de

intercambio están contemplados en el Art 3 del acuerdo, los cuales están determinados por los principios de legislación fiscal de Colombia y los principios de legislación federal de EEUU y el periodo de validez del acuerdo, según su Art 10 cualquiera de las partes puede dar por terminado el pacto mediante aviso de terminación por escrito dirigido a la otra parte, y se dará por terminado el primer día hábil del mes siguiente a la expiración del mes doce (diciembre) es decir entre 02 o 03 de enero.

4.5. Métodos aplicables para la determinación de los precios Artículo 260 -3 Estatuto Tributario

De acuerdo con los lineamientos de la OCDE y el Art 260 -3 del Estatuto Tributario el precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos.

- **Precio Comparable no Controlado:** esta operación está definida por la comparación de precios de bienes o servicios transferidos entre empresas asociadas y vinculadas y precios pactados entre empresas independientes. Este precio comparable no controlado es considerado uno de los métodos más confiables conforme lo estipulado por la OCDE, debido a que si es posible la comparación se está frente al principio de plena competencia que en últimas es lo que busca el régimen de precios de transferencia, que es una asignación justa a los precios entre vinculados o empresas asociadas.

Pues así también está establecido en el artículo 260-3 del Estatuto tributario, el cual indica que de tratarse de operaciones de commodities este método será el método más apropiado; la definición de commodities se refiere a “productos básicos que se encuentran fácilmente en el mercado y que no tienen ningún valor agregado o están sin procesar”. Es así entonces que determinar el precio con este método puede resultar más eficiente ya que se puede recurrir al precio cotizado, el cual se trata de comparar precios en mercados nacionales o internacionales, reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas o en agencias gubernamentales, en caso de que existan diferencias entre las condiciones de las transacciones y las condiciones con los precios cotizados que afecten significativamente, deberán efectuarse los ajustes de comparabilidad razonables, puede presentarse factores relevantes como que, el precio

de cotización se realice en fechas o periodos diferentes, o que las partes independientes establezcan sus precios de acuerdo con el comportamiento de la industria, para lo cual se deberán aportar documentos o pruebas fiables.

De los cinco métodos que propone la OCDE, se puede decir que los siguientes tres métodos expuestos se denominan tradicionales, los cuales antes del 2010, eran señalados por la OCDE como los métodos preferenciales, sin embargo en las modificaciones de las directrices se considera que hay ocasiones en los cuales los métodos transaccionales son más apropiados (Hurtado Araneda, 2011). Se toma como referencia el artículo 260-3 del Estatuto Tributario colombiano, el cual los define en los siguientes términos.

- **Precio de reventa:** corresponde al precio de reventa entre partes independientes menos el porcentaje de utilidad bruta, entendida como la utilidad bruta sobre las ventas netas, que hubieran tenido partes independientes en operaciones comparables. Es decir, si una empresa compra un producto a una parte vinculada y posteriormente vende el mismo producto a una parte independiente debe existir un precio similar en ambas transacciones, al ajustar el margen bruto que permita cubrir sus gastos de venta y administración y obtener una utilidad apropiada. Considerando las características expuestas, dicho método es más apropiado para distribuidores y revendedores, y no tanto para fabricantes.
- **Costo adicionado:** con este método se valoran las operaciones de venta de bienes o servicios entre vinculados, al costo y se les sumará posteriormente el porcentaje de utilidad bruta, entendido como la utilidad bruta sobre el costo de ventas, que hubiera obtenido una parte independiente, para obtener una utilidad razonable bajo las condiciones de mercado.

El porcentaje de incremento se calcula tomando la utilidad bruta de la misma empresa vendedora vinculada que interviene en la operación, cuando es realizada con una parte independiente o la utilidad de una empresa independiente en una transacción con condiciones similares.

Este método es utilizado por empresas que venden productos o prestan servicios, usando insumos de proveedores no vinculados, se parte de los costos de fabricación, para posteriormente agregar un margen de utilidad bruta que se hubiera pactado con una parte independiente.

- **Márgenes transaccionales de utilidad de operación:** consiste en determinar la utilidad de operaciones que hubiera obtenido una parte independiente en operaciones comparables.

El principio del método consiste en establecer, que si la utilidad operacional de la empresa vinculada, que normalmente efectúa más de una transacción con su parte relacionada, está dentro de un rango de utilidades de mercado comparable, entonces se deduce que los precios de las operaciones entre vinculadas, que dieron origen a dicho margen de operación estarían a precios de mercado.

Cuando haya dos o más operaciones independientes, y cada una de ellas sea igualmente comparable a la operación entre vinculados, se podrá obtener un rango de indicadores financieros relevantes de precios o márgenes de utilidad, habiéndoles aplicado el más apropiado de los métodos indicados de que trata el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Este rango se denominará de Plena Competencia.

- **Partición de utilidades:** Esta metodología puede resultar análoga a la utilizada por las empresas cuando las utilidades globales son obtenidas al interior del mismo ente económico mediante diferentes centros de utilidades o de costos, caso en el cual la utilidad de operación global es distribuida en forma proporcional, teniendo en cuenta para el efecto consideraciones relativas a los activos involucrados, los riesgos asumidos y las funciones llevadas a cabo. Este método trata de eliminar la incidencia que sobre las utilidades que generan las condiciones de vinculación, sumando la utilidad o los beneficios totales de las operaciones entre vinculados y repartiéndola de acuerdo con las aportaciones realizadas para la ejecución de dichas operaciones. (DIAN, 2015).

Así entonces, las aportaciones necesitan ser determinadas teniendo en cuenta las funciones realizadas, los activos involucrados y los riesgos asumidos por cada vinculado en la operación, complementándolo en lo posible con datos externos sobre el mercado que permitan demostrar cómo hubieran repartido la utilidad empresas independientes en circunstancias similares. De acuerdo con la doctrina internacional, una de las principales ventajas de este método, es que las operaciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales a las transacciones que se está tratando de probar. En consecuencia, este método podrá ser utilizado cuando resulte complicado encontrar operaciones idénticas llevadas a cabo en condiciones de mercado. La asignación de las utilidades entre las empresas vinculadas debe tener como fundamento las funciones llevadas a cabo por cada una de ellas al interior del grupo.

4.6. Régimen sancionatorio.

Se llevó a cabo un análisis de los cambios introducidos al régimen sancionatorio desde la ley 788 de 2002 hasta la ley 1819 del 2016, que introduce las últimas modificaciones, los cuales se detallan en las siguientes tablas:

Tabla II

Sanciones con la ley 863 de 2003

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Monto de la sanción	Tope máximo (Pesos-COP)
Documentación comprobatoria	Extemporaneidad, con errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicabilidad de los precios de transferencia.	1% del total de las operaciones realizadas, y en caso de no poder determinar el monto de las operaciones, se debe contemplar los siguientes criterios en dicho orden: *0,5% de los ingresos netos *0,5% del patrimonio bruto.	500.000.000
	No suministrar información	1% del total de las operaciones realizadas con vinculados y en caso de no poder determinar la cuantía, los siguientes criterios en el orden indicado: *0,5% de los ingresos netos *0,5% del patrimonio bruto y desconocimiento de los costos y deducciones.	700.000.000
Declaración informativa	Extemporaneidad	1% del total de las operaciones realizadas, y en caso de no poder determinar la cuantía, los siguientes criterios en el orden indicado: *0,5% de los ingresos netos *0,5% del patrimonio bruto.	700.000.000
	Presentación con posterioridad al emplazamiento	El doble de lo establecido en el caso anterior.	1.400.000.000
	Corrección	1% del total de las operaciones realizadas.	700.000.000
	No presentar la declaración dentro de los tiempos definidos para dar respuesta al	(20%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos, y en caso de no poder determinar la cuantía, los	700.000.000

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Monto de la sanción	Tope máximo (Pesos-COP)
	emplazamiento para declarar.	siguientes criterios en el orden indicado: *10% de los ingresos netos *10% del patrimonio bruto.	

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley 863 del 2003

Con la regulación inicial, se tipificaron ciertas acciones sancionables y se determinó unos topes máximos de sanciones entre quinientos y setecientos millones de pesos.

Posteriormente con la ley 1430 del año 2010, para las sanciones enunciadas anteriormente, se fijaron nuevos topes ya no en pesos sino en unidades de valor tributario UVT, como se detalla a continuación:

Tabla III

Sanciones con la ley 1430 de 2010

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Monto de la sanción	Tope máximo
Documentación comprobatoria	Extemporaneidad, con errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicabilidad de los precios de transferencia.	1% del total de las operaciones realizadas, y en caso de no poder determinar la cuantía, los siguientes criterios en el orden indicado: *0,5% de los ingresos netos *0,5% del patrimonio bruto	15.000 UVT
	No suministrar información	1% del total de las operaciones realizadas con vinculados, y en caso de no poder determinar la cuantía, los siguientes criterios en el orden indicado: *0,5% de los ingresos netos *0,5% del patrimonio bruto y desconocimiento de los costos y deducciones.	20.000 UVT
Declaración informativa	Las sanciones enumeradas en el recuadro anterior.	Las sanciones enumeradas en el recuadro anterior.	20.000 UVT

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley 1430 del 2010

Posteriormente con la ley 1607, se hace una distinción más detallada sobre las posibles sanciones por los incumplimientos como se enuncia a continuación:

Tabla IV
Sanciones con la ley 1607 de 2012

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
Documentación comprobatoria	Extemporaneidad	Presentación 15 días hábiles siguientes al vencimiento.	75 UVT por cada día hábil de retardo.	1.125 UVT
	Extemporaneidad	Presentación en los primeros 15 días hábiles siguientes al vencimiento y la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT.	15 UVT por cada día hábil de retardo.	225 UVT
	Extemporaneidad	Presentación posterior a los primeros 15 días hábiles siguientes al vencimiento.	1.200 UVT por cada mes o fracción de mes.	14.400 UVT
	Extemporaneidad	Presentación posterior a los primeros 15 días hábiles siguientes al vencimiento y la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT	250 UVT por cada mes o fracción de mes.	3.000 UVT
	Inconsistencias		1% del valor de dichas operaciones.	3.800 UVT
	Inconsistencias	Si la documentación	1% del valor de dichas	800 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
		comprobatoria, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT	operaciones.	
	Omisión de información		2% sobre el valor total de dichas operaciones y desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	5.000 UVT
	Omisión de información	Si la documentación comprobatoria, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT	2% sobre el valor total de dichas operaciones y desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	1.400 UVT
	Omisión de información	Operaciones con paraísos fiscales	4% del valor total de dichas operaciones, y desconocimiento de los costos y deducciones originados en dichas operaciones.	10.000 UVT
	Corrección	Con posterioridad a la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos.	4% del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.	20.000 UVT
Declaración Informativa.	Extemporaneidad	Presentación 15 días hábiles siguientes al vencimiento.	50 UVT por cada día hábil de retardo.	750 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
	Extemporaneidad	Presentación 15 días hábiles siguientes al vencimiento y la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT.	10 UVT por cada día hábil de retardo.	150 UVT
	Extemporaneidad	Presentación posterior a los primeros 15 días hábiles siguientes al vencimiento.	800 UVT por cada mes o fracción de mes.	9.600 UVT
	Extemporaneidad	Presentación posterior a los primeros 15 días hábiles siguientes al vencimiento y la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT.	160 UVT por cada mes o fracción de mes.	1.920 UVT
	Inconsistencias		0.6% del valor de dichas operaciones.	2.280 UVT
	Inconsistencias	Si la declaración informativa, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT	0.6% del valor de dichas operaciones.	480 UVT
	Omisión de información		1.3% sobre el valor total de dichas operaciones y desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se	3.000 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
			suministró información.	
	Omisión de información	Si la declaración informativa, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT	1.3% sobre el valor total de dichas operaciones y desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	1.000 UVT
	Omisión de información	Operaciones con paraísos fiscales	2.6% del valor total de dichas operaciones y desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	6.000 UVT
	Por no presentar	En respuesta al emplazamiento para declarar.	10% del valor total de las operaciones.	20.000 UVT
Sanciones Generales	Sanción por comportamiento reincidente.	Reincida en la realización de la conducta sancionable.	20.000 UVT por cada año o periodo gravable respecto del cual se verifique la conducta sancionable.	

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley 1607 del 2012

La normatividad expuesta, reduce algunos topes máximos y desagrega los tipos de sanciones aplicables a cada incumplimiento.

Finalmente, la ley 1819 de 2016, modificó el artículo 260-11, que contempla las sanciones como se especifica a continuación y las cuales se encuentran vigentes a la fecha:

Tabla V*Sanciones con la ley 1819 de 2016*

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
Documentación comprobatoria	Extemporaneidad	Presentación 5 días hábiles siguientes al vencimiento.	(0.05%) del valor total de las operaciones sujetas a documentar.	417 UVT
	Extemporaneidad	Presentación 5 días hábiles siguientes al vencimiento y la documentación comprobatoria, tengan un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT.	(0.2%) del valor total de las operaciones sujetas a documentar.	Por cada mes o fracción de mes 1.667 UVT.
	Inconsistencias		(1%) del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: * (0.5%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. *(0.5%) de los ingresos netos. *(0.5%) del patrimonio bruto.	5.000 UVT
	Por no presentar		(4%) del valor total de las operaciones con vinculados respecto de las cuales no presentó documentación comprobatoria y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: *(1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. * (1%) de los ingresos netos * (1%) del patrimonio bruto	25000 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
			Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se presentó documentación comprobatoria.	
	Por no presentar	Operaciones paraísos fiscales con	(6%) del valor total de las operaciones respecto de las cuales no presentó documentación comprobatoria y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden:: *(2%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. * (2%) de los ingresos netos. *(2%) del patrimonio bruto. Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se presentó documentación comprobatoria.	30.000 UVT
	Omisión de información		(2%) de la suma respecto de la cual se omitió información y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: *(1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa. *(1%) de los ingresos netos *(1%) del patrimonio bruto Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	5.000 UVT
	Omisión de información	Si la documentación comprobatoria, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta	(2%) de la suma respecto de la cual se omitió información y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes	1.400 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
		mil (80.000) UVT.	<p>criterios en su orden:</p> <p>*(1%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa.</p> <p>*(1%) de los ingresos netos</p> <p>*(1%) del patrimonio bruto</p> <p>Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.</p>	
	Omisión de información	Operaciones paraísos fiscales. con	<p>(4%) de la suma respecto de la cual se omitió información y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden:</p> <p>*(2%) del valor total de las operaciones consignadas en la declaración informativa.</p> <p>* (2%) de los ingresos netos</p> <p>* (2%) del patrimonio bruto</p>	10.000 UVT
	Corrección		(1%) del valor total de las operaciones corregidas.	5.000 UVT
	Corrección	Con posterioridad a la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos.	(4%) del valor total de las operaciones corregidas.	20.000 UVT
Declaración Informativa.	Extemporaneidad	Presentación 5 días hábiles siguientes al vencimiento.	(0.02%) del valor total de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia.	313 UVT
	Extemporaneidad	Presentación posterior a los primeros 5 días hábiles siguientes al vencimiento.	(0.1%) del valor total de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, por cada mes o fracción de mes.	1.250 UVT
	Inconsistencias		(0.6%) del valor de la operación respecto de la cual se suministró la información inconsistente.	2.280 UVT
	Omisión de información		(1.3%) de la suma respecto de la cual se omitió y en caso de	3.000 UVT

Concepto por el cual se sanciona	Tipo de sanción	Condiciones	Monto de la sanción	Tope máximo
			no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: * (1%) de los ingresos netos * (1%) del patrimonio bruto Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	
	Omisión de información	Si la declaración informativa, tiene un monto inferior al equivalente a ochenta mil (80.000) UVT.	(1.3%) de la suma respecto de las cual se omitió y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: * (1%) de los ingresos netos * (1%) del patrimonio bruto Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	1.000 UVT
	Omisión de información	Operaciones paraísos fiscales con	(2.6%) de la suma respecto de la cual se omitió información y en caso de no lograr determinar la base, utilizar los siguientes criterios en su orden: * (1%) de los ingresos netos * (1%) del patrimonio bruto Adicionalmente, aplica el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información.	6.000 UVT
	Por no presentar	En respuesta al emplazamiento para declarar.	(4%) del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.	20.000 UVT

Fuente. Elaboración propia con base en la Ley 1819 del 2016

Como se puede evidenciar, con la última modificación, se simplificaron más los tipos de sanciones y se efectuaron varios cambios en los tope máximos de las mismas.

5. Precios de Transferencia desde la OCDE

5.1. Recomendaciones por efecto del COVID-19 sobre los precios de transferencia.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) publicó el pasado 18 de diciembre de 2020 la guía llamada “Orientación sobre las implicaciones de los precios de transferencia en la pandemia COVID-19” con el fin de aclarar e ilustrar de modo práctico la manera en que se debe aplicar el principio de plena competencia en las operaciones vinculadas afectadas por la crisis del COVID-19. Atendiendo al contenido de la guía, los contribuyentes deben analizar los efectos de la pandemia en sus políticas de precios de transferencia, ajustar sus análisis económicos, revisar sus contratos intragrupo y comprobar si se produce alguna modificación sustancial de sus acuerdos previos de valoración.

El documento se centra en cuatro temas prioritarios: (i) el análisis de comparabilidad; (ii) las pérdidas y la distribución de costes específicos generados por la COVID-19; (iii) las ayudas gubernamentales; y (iv) los acuerdos previos de valoración (“APAs”).

(i) **El análisis de comparabilidad:** En este capítulo la guía identifica el desafío de establecer el precio de las transacciones sostenidas entre las intercompañías que fueron afectadas por la pandemia, debido a que tradicionalmente los datos históricos han sido utilizados para efectuar el análisis comparable de precios de transferencia y como alternativa, se proponen una serie de opciones prácticas que pueden usarse para enfrentar este desafío, incluido el uso de diferentes tipos de información como métodos estadísticos, el análisis de regresión, análisis de tipo 'causa efecto' utilizando información financiera proyectada y la agregación de resultados de años excepcionales (afectados por COVID-19) con los resultados más “normales” de años anteriores, entre otros.

(ii) **Las pérdidas y la distribución de costes específicos generados por la COVID-19:** Con respecto a las pérdidas y la asignación de costos específicos, la guía indica que las consecuencias de la COVID-19 han sido muy variadas con impactos en la demanda, la oferta, la cadena de suministro, etc., lo que ha podido originar gastos de operación extraordinarios y no

recurrentes. La asignación de pérdidas entre entidades del grupo (a través de costes y/o gastos extraordinarios) deberá considerar el valor añadido por cada compañía del grupo multinacional. De este modo, se determinará a través del análisis de la cadena de valor del grupo, el análisis de los gastos para determinar aquellos de naturaleza extraordinaria y no recurrente, que, en su caso, pudieran excluirse del resultado normalizado de la compañía y las causas de fuerza mayor o la cancelación o revisión de los contratos intercompañía.

Asimismo, también se reconoce que pudiera ser viable que las compañías de riesgos limitados registraran pérdidas y que se modificaran las condiciones contractuales entre partes relacionadas. Sin embargo, cualquier conclusión sobre estos dos temas requiere del análisis de comparabilidad y de la documentación de que las partes vinculadas actuaron como si fueran terceros independientes en circunstancias comparables. (KPMG, 2021)

(iii) **Las ayudas gubernamentales:** el capítulo sobre programas de asistencia gubernamental aborda los subsidios gubernamentales a empresas en dificultades financieras y la relevancia de dicha asistencia para la determinación de precios de transacciones y el análisis de comparabilidad. En particular, una de las cuestiones abordadas es el tema de la asistencia gubernamental y su impacto específico en el precio de una transacción controlada. La guía señala que los aspectos a considerar al analizar el impacto, si lo hubiera, de la recepción de asistencia gubernamental sobre el precio de una transacción controlada incluyen la disponibilidad, el propósito, la duración y otras condiciones impuestas por el gobierno al otorgar la asistencia; la asignación de los riesgos económicamente significativos; y el nivel de competencia y demanda dentro de los mercados relevantes.

(iv) **Los acuerdos previos de valoración:** este capítulo indica que los APAs (Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia) que se encuentran vigentes deben ser respetados, mantenidos y cumplidos salvo que se presenten circunstancias que den lugar a su cancelación. Cada APA establece las circunstancias que darían lugar a un incumplimiento, así como las asunciones críticas bajo las cuales el acuerdo estará vigente. En este sentido, un cambio en los resultados económicos durante el periodo afectado por la COVID-19 no implicará el incumplimiento de las condiciones críticas, salvo que así se especifique explícitamente.

5.2. Acciones BEPS relacionadas con los precios de transferencia

El 5 de octubre de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publicó el informe con las 15 recomendaciones finales, en relación con la Erosión de la Base y la Ubicación de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés), en compañía de los países que integran el G-20, quienes estuvieron de acuerdo con dichas recomendaciones y con los planes para llevar a cabo los cambios en las reglas tributarias internacionales enfocadas en evitar la erosión de la base fiscal mediante la asignación incorrecta de utilidades entre diferentes países y con la implementación de los planes para lograrlo.

Las acciones BEPS número 8, 9, 10 y 13 buscan reforzar los estándares actuales en materia de Precios de Transferencia, asegurando que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, reexaminando la documentación sobre precios de transferencia (informe país por país) e incluyendo pautas sobre el cumplimiento del principio de independencia efectiva.

- **La Acción 8 intangibles:** busca el aseguramiento de que los resultados de precios de transferencia estén alineados con la creación de valor de intangibles. En esta acción se consideran las actividades de transferencia de intangibles a precio de mercado, dado que comúnmente es difícil valorarlos.
- **La Acción 9 riesgo y capital:** busca el aseguramiento de que los resultados de precios de transferencia estén alineados con la creación de valor de riesgos de capital. Abarca los aspectos específicos sobre el análisis y asignación de riesgo económicamente significativos; el análisis se basa en los términos contractuales pactados entre las partes, es ahí donde se identifican los riesgos y qué entidad asume cada riesgo o en qué proporción los asume. Cabe mencionar que también se deben considerar los activos, las funciones y la conducta para comprender adecuadamente todo el panorama y concluir de una forma más acertada.
- **La Acción 10 otras transacciones de alto riesgo:** procura asegurar que los resultados de Precios de Transferencia estén alineados con la creación de valor de transacciones de alto riesgo, como puede ser la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial o el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor.

Los lineamientos internacionales vigentes en materia de precios de transferencia pueden ser objeto de una aplicación errónea y dando como resultado una atribución de beneficios que no están acorde con las transacciones realizadas y lo que busca realmente es que tengan derecho a un retorno de beneficios proporcional al valor de sus contribuciones.

- **La Acción 13 reexaminar la documentación sobre precios de transferencia:** esta acción se enfoca en insistir por el desarrollo de normatividad relacionada con la documentación de precios transferencia, buscando aumentar la transparencia de las compañías en las transacciones con vinculados económicos del exterior, busca re-examinar la documentación sobre Precios de Transferencia, considerando que una mejor documentación aumente la calidad de la información proporcionada por los contribuyentes a las Administraciones Tributarias. Esta acción presenta un enfoque estandarizado para la documentación y brinda un adecuado manejo de la información, que permita detectar con mayor facilidad las transacciones con mayor riesgo y así garantizar una selección más eficiente de los contribuyentes a auditar y, por ende, controlar la erosión de la base imponible.

5.3. Aspectos importantes de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia 2017.

Como se ha manifestado en repetidas ocasiones, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico- OCDE, ha sido una pieza fundamental en el desarrollo normativo colombiano relacionado con los precios de transferencia. Por lo anterior, cobra relevancia, traer a colación los aspectos más importantes de las directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias emitidas en el año 2017, las cuales serán pautas adicionales para el entendimiento y aplicación del régimen de precios de transferencia.

5.3.1. Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia.

Se señala en este capítulo, los diferentes procedimientos administrativos a los que se puede recurrir para disminuir las controversias que se presenten en la aplicación del régimen de

precios de transferencia y la forma de solucionarlas cuando surjan, entre el contribuyente y las administraciones tributarias.

Es importante indicar inicialmente que cada administración tributaria, tiene sus prácticas para el cumplimiento de la normatividad asociada al régimen de precios de transferencia dentro de su regulación interna y de acuerdo con las directrices de la OCDE, la gran mayoría, se basan prácticamente en tres elementos, reducir las oportunidades para el incumplimiento, suministrar de manera positiva asistencia para facilitar el cumplimiento y desincentivar la falta de cumplimiento.

Se analizan los tres aspectos para el cumplimiento del régimen de precios de transferencia que deben aplicar las administraciones tributarias si se quiere garantizar la aplicación de normas equitativas tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias.

Lo primero corresponde a las prácticas en materia de inspección. Se debe reconocer, que no siempre será posible determinar un único precio de transferencia, sino que en ocasiones será necesario admitir un rango razonable al igual que el proceso de la elección del método no está exento de ambigüedades. Estas situaciones deben tenerse en cuenta a la hora de llevar a cabo una inspección, así como tener claridad que hay casos con complejidades, que pueden dificultar la determinación del precio de transferencia. Lo anterior con el fin de señalar que de acuerdo con las directrices de la OCDE, la administración tributaria, debe mostrar flexibilidad y no exigir a los contribuyentes aspectos inadecuados, sin considerar los hechos y circunstancias particulares de cada caso.

El segundo aspecto contemplado, concierne a la carga de la prueba, la cual dependiendo la regulación interna de cada jurisdicción, puede estar en cabeza de la administración o de los contribuyentes. La recomendación asociada a este aspecto consiste en la disposición de ambas partes, es decir, los contribuyentes y la administración tributaria, a demostrar de buena fe que la determinación de los precios de transferencia cumple el principio de plena competencia, independiente de en quién recaiga la carga de la prueba y no prestarse para realizar afirmaciones sin fundamentos, amparados en que la carga de la prueba la tiene la otra parte.

Finalmente el tercer elemento lo constituyen las sanciones, cuyos propósitos generalmente están asociados a disuadir al contribuyente del incumplimiento de la legislación tributaria. Dependiendo de la regulación de cada país pueden comprender sanciones penales o civiles y su determinación, normalmente se da en términos porcentuales oscilando entre el diez (10%) y el doscientos por ciento (200%). El uso apropiado de las sanciones puede ser útil para las

administraciones para conseguir un mayor respeto a la regulación, sin embargo de acuerdo con las directrices de la OCDE analizadas, se debe procurar por que sean justas y no se conviertan en una carga excesiva para los contribuyentes. Si bien recomendar ajustes al régimen sancionatorio dependería de las reglas propias de cada jurisdicción, la OCDE concluye que en general, no se deben imponer sanciones por no haber completado datos a los cuales el contribuyente no tenía acceso ni por no haber aplicado algún método especial al no contar con la información necesaria para su aplicación. (OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2017).

5.3.2. Documentación

El capítulo de documentación está orientado a las administraciones tributarias para el desarrollo de las normas, guías y procedimientos sobre documentación que deben a portar los contribuyentes respecto a los precios de transferencia y evaluación de riesgos, sin que se convierta en una carga que no puedan cumplir los contribuyentes, por lo tanto, la documentación debe resultar simple y útil para demostrar las operaciones y a su vez facilite la fiscalización tributaria de las administraciones. Los objetivos de la documentación son:

- Garantizar que los contribuyentes asignen el precio y contribuyan con el impuesto correspondiente teniendo en cuenta las obligaciones y condiciones en materia de precios de transferencia.
- Proporcionar a las administraciones tributarias información que garantice evaluar el riesgo relacionado con precios de transferencia.
- Suministrar a las administraciones información útil y pertinente para la comprobación exhaustiva de las operaciones entre empresas que están sujetas a la imposición en su jurisdicción.

Los contribuyentes deben autoevaluarse frente a la aplicación del principio de plena competencia, cuando el contribuyente esté obligado a presentar información, debe asumir una posición coherente frente a los precios asignados, deberá tener datos comparables disponibles para justificar sus operaciones y esto sin duda se verá reflejado en su declaración tributaria. De acuerdo con las directrices de la OCDE, se recomienda elaborar la documentación en la medida

que se realizan las operaciones para garantizar la integridad de los datos, adicional se deben estipular un régimen sancionatorio en materia de precios de transferencia ya que este promueve la preparación oportuna y precisa de la documentación. Lo anterior debido a que para el cumplimiento de los objetivos las administraciones deben contar con información pertinente y precisa que les permita evaluar los riesgos y comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia, para ello los países deberán aplicar los siguientes informes.

- **Documentación específica:** Contiene la información estandarizada (Jurídica, tributaria, financiera, económica) a nivel mundial de todo el grupo multinacional, determinando el desarrollo y estructura de las actividades económicas, políticas de precios de transferencia y distribución de beneficios.
- **Documentación específica del contribuyente:** Relaciona las operaciones locales del contribuyente, esta información contiene datos financieros relevantes de operaciones específicas según el método sobre el cual se determinó la aplicación del precio.
- **Informe país por país:** Se informa los países donde se declaró y pagó renta y otros indicadores multinacionales de la ubicación de las actividades donde opera el grupo. Este informe es de gran utilidad para las administraciones tributarias puesto que permite intercambiar información tributaria con otros países y determinar el riesgo de precios de transferencia con diferentes jurisdicciones.

La información deberá ser actualizada con frecuencia por la administración tributaria. Con respecto a los informes estos deberán revisarse y actualizarse anualmente, aunque los métodos para la determinación de los precios no son frecuentemente cambiados por los contribuyentes; las administraciones deben contar con las herramientas técnicas para la custodia y generación de la información y deben adoptar medidas y políticas para evitar la divulgación de la misma, puesto que es información sensible y confidencial que solo se podrá aportar a entidades específicas. (OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2017).

5.3.3. *Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles*

El uso o la transferencia de activos intangibles entre empresas asociadas también debe estar sometido a la asignación de precios de acuerdo con el principio de plena competencia, para las directrices de la OCDE se hace necesaria la destinación de un capítulo para mencionar el tema de las consideraciones aplicables a los activos intangibles, puesto que éste por su definición amplia o reducida puede plantear un problema para la determinación del precio, ya que los contribuyentes pueden alegar que no era necesaria la compensación o transferencia por la operación o uso de activos intangibles entre el mismo grupo.

La OCDE define el termino intangible de la siguiente manera “*No es un activo físico ni un activo financiero que puede poseerse o controlarse para su uso en actividades comerciales y cuyo uso o transferencia generaría una compensación en caso de que la operación se realizara entre partes independientes comparables*” identificar que es un activo intangible es una tarea diferente a analizar su precio o transferencia, un activo intangible debe contribuir a la creación de valor, dos ejemplos de estos activos son:

- **Patentes:** las patentes pueden ser el resultado de una investigación, el desarrollador de la patente puede intentar recuperar su costos y gastos a través de la venta de licencias para que terceros hagan uso de la invención patentada y de los productos aparados por la patente.
- **Know – how:** es el conocimiento comercial exclusivo que facilita la actividad comercial, puede ser de carácter comercial, industrial o científico, del cual se puede obtener un precio si se pone a disposición de otra empresa que preserve su confidencialidad.

En las situaciones en las cuales no se pueda determinar el precio de plena competencia, las empresas y las administraciones tributarias pueden aplicar el método de valoración, este es uno de los cinco métodos aplicables de acuerdo a las directrices de la OCDE, la valoración basada en el cálculo de valor actualizado de los ingresos futuros previstos derivados de la explotación de los activos intangibles puede ser el mejor método si se aplica correctamente y coherente con el principio de plena competencia. (OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2017).

5.3.4. Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo.

El capítulo señalado, aborda la mira desde la OCDE, de los problemas que surgen al determinar si un miembro de un grupo empresarial ha prestado servicios a otro miembro y el cumplimiento del principio de plena competencia en dichas operaciones. La aplicación de las directrices propuestas debe garantizar que se identifiquen correctamente los servicios prestados y que la asignación de costos cumpla el principio de plena competencia.

Los dos principales problemas que plantea la OCDE en la aplicación de los precios de transferencia corresponden a la determinación si efectivamente se prestó el servicio y si la compensación por los mismos, se enmarca dentro del principio de plena competencia.

A continuación, se abordan las principales directrices relacionadas con el primer problema planteado.

La determinación de la prestación de un servicio intragrupo, dependerá si la actividad supone un interés económico o comercial para algún miembro del grupo económico, lo cual se puede identificar al analizar si una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente por dicho servicio o si lo hubiera ejecutado internamente. En caso contrario, no debe entenderse como un servicio intragrupo. Para la aplicación de lo indicado anteriormente, la OCDE clasifica algunos servicios los cuales se detallan a continuación.

Se define como actividades del accionista, las realizadas únicamente debido al derecho de participación en uno o varios miembros del grupo, la cual no debe considerarse como un servicio intragrupo y no implica un costo para los otros miembros del grupo. Algunos ejemplos comprenden, los costos relacionados con la escritura pública, los costos en materia de registros contables para la consolidación de los estados financieros, los costos de cumplimiento tributarios de la matriz, los costos asociados a la gobernanza del grupo multinacional, entre otros. Habrán casos en los cuales si se considere la prestación de un servicio, para lo cual es válido interrogarse, tal como se mencionó anteriormente, si una empresa independiente hubiese pagado por el mismo.

Otro concepto abordado consiste en la duplicación, indicando que en general no debería existir un servicio intragrupo que se limiten a duplicar un servicio, a excepción, que se dupliquen temporalmente como en el caso de una reestructuración para centralizar las funciones de

dirección o por ejemplo si se pretende reducir algún riesgo solicitando un segundo concepto jurídico.

Por otro lado, los servicios considerados incidentales, se caracterizan, en la medida que a pesar de estar prestados a un miembro del grupo, pueden generar beneficios indirectamente a otros y solo por ese hecho, no debe considerarse que haya recibido un servicio intragrupo.

Otros servicios que se dan intragrupo, corresponden a los servicios centralizados, normalmente en cabeza de la matriz, que se prestan a los demás miembros del grupo, ya sea en temas contables, de auditoría o tesorería, los cuales si se consideran servicios intragrupo, teniendo en cuenta que una empresa independiente estaría dispuestos a pagar por ellos.

Finalmente, otro servicio importante que deberá ser analizado, corresponde a los servicios por demandas, ya que la matriz puede tener a disposición de los miembros del grupo, recursos técnicos y profesionales en caso de que llegue a requerirse por algún litigio y en condiciones generales una empresa independiente, puede estar dispuesta a pagar a una firma de abogados una cuota anual para que lo defienda en caso de requerirlo. Entrará en juego el determinar si los eventos de demandas son probables ya que de forma razonable una empresa independiente no estaría dispuesta a pagar por los mismos cuando la necesidad potencial de utilizar el servicio sea remota.

Una vez identificado que se está frente a un servicio intragrupo, se deberá analizar el cumplimiento del principio de plena competencia, abordado con anterioridad.

Como se puede evidenciar, es importante tener claridad y llevar a cabo un análisis detallado de las relaciones intragrupo, para identificar, categorizar y clasificar los diferentes servicios que se pueden dar entre vinculados económicos. (OCDE, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2017)

6. Conclusiones

- El régimen sancionatorio sobre precios de transferencia ha venido avanzando desde el año 2002 donde se introduce el tema a Colombia, y ha evolucionado, en la caracterización o tipificación de las faltas y la proporcionalidad de las mismas en cuanto a las cuantías considerando la gravedad del incumplimiento.
- Si bien las directrices de la OCDE, no se consideran vinculantes, si son fuentes auxiliares de consulta y son apropiadas estudiarlas ya que muchos países determinan su regulación atendiendo las pautas de dicha organización, y aún más, considerando que en el año 2020 Colombia oficializó su ingreso a la OCDE.
- El criterio de vinculación económica es muy relevante en el régimen de precios de transferencia y desde el año 2002 a la fecha, se han introducido criterios de vinculación más subjetivos que dificultan la identificación de la vinculación.
- El principio de plena competencia es el concepto fundamental sobre el que versa la reglamentación sobre los precios de transferencia, y así no se encuentre indicado de forma explícita dentro de la Constitución Política de Colombia, puede asociarse a los principios de igualdad y equidad, principio de libre empresa y el principio de capacidad contributiva.
- Con este recuento de la documentación histórico-normativa de los precios de transferencia en Colombia, se espera dar a conocer la importancia de las regulaciones nacionales e internacionales que existe en materia de precios de transferencia, con el fin de ampliar la visión de lo que implican las operaciones entre partes relacionadas y por tanto, contribuir a la mejora en la toma de decisiones para las empresas del país.
- El régimen de los precios de transferencia debe contener dos elementos fundamentales: debe haber vinculación económica entre las partes que determinan el valor de la operación y buscar que las operaciones entre vinculados económicos obedezcan a una independencia que les permita ser comparados con aquellas transacciones realizadas por empresas no vinculadas.
- Son varios los métodos que permiten ser aplicados para determinar los precios utilizados entre las operaciones que realizan vinculados económicos. Dichos métodos surgen con ocasión del principio de la independencia; por esta razón, su aplicación estará

determinada por las comparaciones que se realicen con operaciones similares ejecutadas por empresas independientes.

- La confidencialidad es quizás uno de los requisitos más importantes en materia de precios de transferencia por la sensibilidad de la información a nivel de mercado, es así que las Administraciones Tributarias no hacen pública la información de los contribuyentes a terceros, con relación a los acuerdos de intercambio de información tributarias la información es utilizada para evaluar los riesgos de precios de transferencia, riesgos con la base imponible y el traslado de beneficios y análisis económicos y estadísticos.
- La documentación que se aplica para el reporte de información tributaria está sometida a análisis regularmente por parte de la OCDE con el objetivo de hacer las recomendaciones que faciliten el cumplimiento del envío de la información y que sea útil para el análisis de los riesgos respecto al régimen de precios de transferencia por parte de las Administraciones Tributarias.

7. Referencias

- Actualiceses. (15 de Diciembre de 2017). *Actualicese*. Obtenido de <https://actualicese.com/precios-de-transferencia-que-son-cual-es-su-objetivo-quienes-deben-cumplir-con-la-obligacion/>
- Arenas, D., & Sepúlveda, Y. (2016). *Trascendencia de los Precios de Transferencia internacionales, la vinculación y la Inversión Extranjera Directa en Colombia*. Bucaramanga.
- Barbosa Mariño, J. D. (2004). *El régimen de precios de transferencia en Colombia. Un análisis desde su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. Bogotá.
- Barbosa, J. (2006). *El régimen de precios de transferencia en Colombia. Un análisis para su desarrollo, del principio de plena competencia y la vinculación económica*. Bogotá, Colombia.
- DIAN. (17 de Septiembre de 2015). Obtenido de globbal.co: <https://globbal.co/wp-content/uploads/2018/11/Cartilla-Precios-de-Transferencia-Dian-17-Sep-2015.pdf>
- DIAN. (s.f.). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. Obtenido de https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/preguntas_frecuentes_Declaracion_PT.pdf
- (2018). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Madris: Instituto de estudios Fiscales .
- Foscale, M. V., & M, R. J. (2013). *PRECIOS DE TRANSFERENCIA*. Mendoza, Argentina.
- González, H. (2018). El informe maestro de precios de transferencia. *Revista impuestos Nro 208*, 23-27.
- grupoconsultorefe. (8 de 12 de 2020). *Precios de Transferencia en Colombia*. Obtenido de Grupoconsultorefe.com: <https://grupoconsultorefe.com/servicio/precios-de-transferencia/pais/colombia>
- Henaó, T. G. (2017). *Los derechos de los contribuyentes en los acuerdos de intercambio de información suscritos por Colombia*. Bogotá: Revisata de Derecho Fiscal.
- Hernandez Vazquez, O., & Justo Alonso, Á. (2012). *Precios de transferencia*. México: Instituto de estudios fiscales.

- Hurtado Araneda, H. (2011). *Los métodos de precios de transferencia y el ingreso de Chile a la OCDE*. Revista Chilena de Derecho.
- KPMG. (Enero de 2017). Obtenido de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/co/pdf/co-reforma.pdf>
- KPMG. (8 de Enero de 2021). *KPMG ESPAÑA*. Obtenido de tenencias.kpmg.es/2021/02/precios-de-transferencia-en-tiempos-de-covid-19/
- Meza Martinez, C. (2003). *Una aproximación a los precios de transferencia*. Bogotá.
- OCDE. (Junio de 2011). *OECD.org*. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf>
- OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales .
- Payán, C. (2020). *Efectos del Régimen de Precios de Transferencia frente a las Marcas en Colombia*. Bogotá, Colombia.
- Pinilla, J. G. (04 de ABRIL de 2017). *Alcances del intercambio de información con EE.UU.* Obtenido de LA REPUBLICA: <https://www.larepublica.co/economia/alcances-del-intercambio-de-informacion-con-eeuu-2492716>
- Sánchez, A. (2020). *Los precios de transferencia en la economía digital*. Bogotá, Colombia.
- Uajen*. (10 de 12 de 2020). Obtenido de http://www.ujaen.es/investiga/tics_tfg/dise_documental.html
- Villellas, C. (2019). *Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar*. Zaragoza, España.