

HACIA LA APLICACIÓN DE LAS GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA
COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE) SOBRE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EMPRESAS MULTINACIONALES Y
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN COLOMBIA.

DIEGO ALEJANDRO HERNÁNDEZ RIVERA

MONOGRAFÍA DE GRADO

DIRECTOR: DR. MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Abogado del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Especialista en derecho
tributario de la Universidad del Rosario. Doctor en derecho de la Universidad de
Salamanca. Doctor Honoris Causa de la Universidad de Buenos Aires.

Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario
Facultad de Jurisprudencia
Programa de Pregrado
Bogotá
2016

Agradecimientos

*A Dios por no abandonarme nunca,
a mis padres, los escultores de mi espíritu,
al Dr. Mauricio Plazas por creer en mis capacidades y guiarme a lo largo de este
proceso,
y a Jaime Andrés Nieto, sin quien no hubiese nacido esta idea.*

Índice

Agradecimientos

Resumen/Abstract

Introducción..... 1

**CAPÍTULO 1. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL PRINCIPIO DE
PLENA COMPETENCIA..... 6**

1.1. Los precios de transferencia..... 6

1.2. El principio de plena competencia o *arm's length principle*..... 10

1.2.1. Nuestra definición del principio de plena competencia... 11

**CAPÍTULO 2. LAS GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA
COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE) SOBRE
PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EMPRESAS MULTINACIONALES
Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS..... 13**

2.1. Génesis de las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para
empresas multinacionales y administraciones tributarias..... 13

2.2. El tratamiento de las Guías en el derecho comparado..... 18

2.2.1. La aplicación de las guías en la legislación inglesa..... 18

2.2.2. El tratamiento de las guías en España..... 21

2.2.3. El enfoque de Países Bajos..... 22

2.2.4. El entendimiento japonés..... 24

2.2.5. Las guías austriacas en materia de precios de transferencia 25

2.2.6. La solución intermedia alemana..... 26

2.2.7. La experiencia del primer país latinoamericano miembro de la
OCDE: México..... 28

2.2.8. El extremo opuesto: Argentina.....	30
CAPÍTULO 3. EL TRATAMIENTO DE LAS GUÍAS EN COLOMBIA	31
3.1. El tratamiento de las Guías en Colombia.....	31
3.2. La Sentencia C-690/03: La importancia de las Guías en Colombia...	34
3.3. La sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado: El silencio del Tribunal Administrativo.....	35
CAPÍTULO 4. FORMAS DE INTEGRACIÓN DE LAS GUÍAS OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	37
4.1. Las formas de integración de las Directrices sobre precios de transferencia y los problemas derivados de las mismas.....	37
4.1.1. La incorporación a través de resoluciones de la autoridad tributaria: diferencias con el apoyo doctrinario a la solución alemana.....	39
4.1.2. La aplicación jurisprudencial y la fisura en la uniformidad.	45
CAPÍTULO 5. OTRAS FORMAS DE INTEGRACIÓN.....	47
5.1. La OCDE como organización internacional de integración.....	47
5.2. El <i>estoppel</i> como forma de incorporación de las Guías sobre precios de transferencia.....	51
CAPÍTULO 6. SUPERANDO LOS PROBLEMAS.....	54
6.1. El principio de reserva de ley.....	54
6.2. La adopción mediante ley.....	56

6.3. La actualización de las Guías y la seguridad jurídica.....	60
6.4. La publicidad y los mecanismos de control judicial.....	65
CAPÍTULO 7. LAS VENTAJAS DE LA ADOPCIÓN DE LAS GUÍAS...	67
7.1. Los conflictos entre la administración y el contribuyente.....	67
7.1.2. <i>Semiconductor Corporation and Consolidated Subsidiaries v Commissioner of Internal Revenue</i>	68
7.1.3. Propuesta de solución: el arbitraje.....	70
7.1.3.1. Arbitraje fiscal nacional.....	70
7.1.3.2. Arbitraje fiscal internacional.....	82
7.2. La uniformidad y sus ventajas.....	94
Conclusiones.....	96
Bibliografía	

Resumen

Los precios de transferencia ocupan el interés de los Estados en el mundo actual al constituir uno de los retos fundamentales del Derecho Internacional Tributario. En el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), creada en 1961, se discutieron y desarrollaron diversas propuestas para regular el fenómeno. Estas, se materializaron en Modelos de Convenios Tributarios e instrumentos de *soft law*, que hoy en día constituyen los principios internacionalmente aceptados en la materia.

Las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias son el cuerpo normativo de *soft law* que se erigen, en el Ordenamiento Internacional, como el norte de las legislaciones a nivel interno para efectos de regulación de dicha temática.

Su adopción por parte de los países miembros y no miembros de la OCDE se enfrenta a problemas teóricos derivados del quebrantamiento del decantado principio de reserva de ley tributaria y el respeto por la seguridad jurídica, razón por la cual su incorporación ha variado de Estado a Estado.

El presente trabajo recoge la experiencia en varios países europeos y latinoamericanos y pretende proponer una fórmula de adopción en Colombia, coherente con los principios constitucionales tributarios y con virtualidad de superar las críticas realizadas por la doctrina a la aplicación directa de las Guías.

Abstract

Transfer pricing deals the attention of the states in today's world due to the challenges that it propose to the International Tax Law.

The Organization for Cooperation and Economic Development (OECD), created in 1961, has served as forum to discuss solutions to the phenomenon, as a result it has issued Tax Conventions Models and instruments of soft law that constitute the international agreed principles on transfer pricing.

The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations are the soft law regulatory body that guide the national legislations worldwide.

The adoption of the Guidelines by the members and non members of the OECD challenge problems related with the tax legality principle and the respect for legal security, that's why their incorporation change from state to state.

This work summarize the experience in some european and latin american countries in order to propose an adoption formula in Colombia that respect the constitutional tax principles and surpass the problems observed by the experts on the direct application of the Guidelines.

Introducción

Regidos por el Derecho Tributario Internacional, los precios de transferencia se han convertido en una herramienta fundamental para las empresas multinacionales, ya que les han permitido optimizar sus utilidades mediante la reducción de cargas tributarias. Por las particularidades de su naturaleza jurídica, los precios de transferencia han merecido la atención de las administraciones tributarias en las últimas décadas. Estas los advierten como un riesgo, que no puede pasar inadvertido y que no es ajeno a la potestad regulatoria, en razón a que pueden convertirse en causa directa de una de las mayores problemáticas que afronta el Estado moderno frente al recaudo de los tributos: la evasión fiscal.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), fundada en 1961 como foro para la coordinación y armonización de las políticas económicas y sociales de sus miembros, no ha sido indiferente al fenómeno de los precios de transferencia, por lo que ha elaborado toda una gama de instrumentos normativos tendientes a regular sus elementos fundamentales y controlar su uso abusivo. Estos han ido actualizándose con el paso del tiempo con el fin de adaptarse a los retos y novedades que impone la globalización a la tributación.

En 1995, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó las Guías sobre Precios de Transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, que gravitan sobre el Principio de Plena Competencia o *Arm's Length*

Principle consagrado en el artículo noveno del Modelo de Convenio Tributario de las misma organización.

Bajo este principio, las transacciones entre vinculados económicos deben valorarse como si se hubiesen efectuado entre empresas independientes. La mayoría de países a nivel mundial lo han acogido tanto en multiplicidad de tratados internacionales como en sus legislaciones a nivel interno. Por ende, la tendencia actual marcha hacia la adopción de los parámetros establecidos en las Guías OCDE para alcanzar ese objetivo fundamental que persigue esta última: la coordinación y armonización de los sistemas y regímenes tributarios.

Ahora bien, ello no implica que las Guías sean de obligatorio cumplimiento e inmediata y directa aplicación, pues se reconoce que constituyen un cuerpo de *soft law* y que, por ende, carecen de vinculatoriedad para los Estados. Es así como la doctrina ha tenido oportunidad de estudiar la aplicación de las Directrices principalmente en el derecho internacional y en escasas oportunidades en el derecho local. Desde la óptica del Derecho Internacional, el problema se ha abordado a la luz del sistema de fuentes previsto en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

En lo que respecta a los tratados internacionales, muchos de ellos acogen el Principio de Plena Competencia y las Guías sobre Precios de Transferencia como parámetro interpretativo, por lo que su incorporación no es poco frecuente sino más

bien habitual¹. De otro lado, el estudio de Christians indaga las posibilidades de las Guías de la OCDE de ser obligatorias por vía de Costumbre Internacional. De acuerdo, con la autora de los dos elementos cardinales de la costumbre: la práctica uniforme y reiterada y la *opinio iuris* o conciencia de obligatoriedad, las Directrices sobre precios de transferencia solo satisfacen el primero de ellos en razón a que su núcleo esencial es la persuasión y no la coerción. (Christians, 2007, p. 330)

En contraposición, Chantal Thomas² defiende la existencia de la *opinio iuris* al amparo de dos hechos: el primero, la adopción del Principio de Plena Competencia en la mayoría de tratados internacionales y el segundo, la respuesta negativa de los Estados frente a legislaciones a nivel interno o internacional que se aparten del decantado principio. Al margen de la discusión, lo cierto es que el seguimiento del Principio de Plena Competencia y las previsiones de las Guías constituye una práctica generalizada en varios Estados a nivel internacional.

Por otra parte, en lo referente a la adopción de las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en las legislaciones internas, son realmente escasos los estudios realizados hasta el momento en lo relativo a las implicaciones teóricas derivadas del trasplante. Textos como los de Winterdoff (Winterdoff, 2010) y la edición de Duff & Phelps (Varios, 2013) de Planeación Tributaria en precios de transferencia examinan el régimen en la materia en varios

¹ Como ejemplos Vega cita: Bélgica y Estados Unidos (2006) y Bulgaria y Estados Unidos (2007) (Vega García, *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Guidelines*, 2012, p. 12)

² Citada por Vega García en (Vega García, *El soft law en la fiscalidad internacional*, 2014, p. 394)

Estados a nivel mundial. Sin embargo, ninguno se centra en abordar el tratamiento de las Guías de la OCDE en cuanto a su aplicación directa.

Si bien la OCDE ha publicado los perfiles por país sobre precios de transferencia, que enuncian brevemente si hay referencia a las Guías en las legislaciones, los estudios detallados de los ordenamientos internos se reducen a los trabajos de Vega García y Gevoian Ielyzaveta. Por su parte, Calderón Carrero analiza el tratamiento de las Guías en Reino Unido, Alemania, Países Bajos y Estados Unidos de manera somera, centrándose en los problemas que se desprenden de las soluciones acogidas por parte de cada uno de dichos Estados. De acuerdo a los autores, hay tres formas de incorporación en el derecho local: por vía de ley, a través de las resoluciones y circulares de las autoridades tributarias y en sede jurisprudencial, cada una de ellas con sus respectivos defectos y virtudes.

Ahora bien, en Colombia no hay ni un solo estudio detallado al respecto y, por consiguiente, no hay una postura seria frente a la integración de las Guías en el nivel interno. Los únicos elementos de juicio que han permitido a la doctrina tocar el tema de manera tangencial están compilados en dos cuerpos de derecho: la sentencia C-690 de 2003 de la Corte Constitucional, con ponencia de Rodrigo Escobar Gil, y los instructivos de la DIAN en la materia. Por esta razón, y como quiera que Colombia inició el proceso de adhesión a la OCDE en 2013, resulta fundamental el estudio de las formas de incorporación de las Directrices en el ordenamiento nacional. Es así como se formuló la siguiente pregunta de investigación en el presente trabajo: ¿Cuál es la fórmula jurídica de adopción de las Guías OCDE sobre precios de

transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias más propicia para el ordenamiento colombiano?

Para llegar a una respuesta, se trazaron como objetivos los siguientes:

- Comprender los problemas teóricos derivados de la integración de instrumentos jurídicos internacionales en los ordenamientos internos tributarios a la luz de los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica.
- Identificar las características y efectos jurídicos de Guías sobre precios de transferencia de la OCDE en general.
- Evaluar la integración normativa y el tratamiento de las Guías de la OCDE en el derecho comparado.
- Examinar los beneficios y contras de la aplicación directa o indirecta de las Guías sobre precios de transferencia en el derecho interno.
- Analizar el tratamiento dado a las Guías por parte de la Corte Constitucional como máximo órgano de la jurisdicción constitucional, el Consejo de Estado como órgano de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como autoridad administrativa en materia tributaria.

Para alcanzar los objetivos trazados, se recopiló información de fuentes primarias y secundarias: documentos OCDE, desarrollos normativos en las legislaciones foráneas y en la ley colombiana, los pronunciamientos jurisprudenciales en el país y el desarrollo doctrinario que existe a la fecha. De igual manera, la monografía se guió por dos tipos de metodología: en primer lugar el método analítico-sintético y en segundo lugar el método propositivo. Se abordó el análisis teórico del concepto de

precios de transferencia y del principio de plena competencia, su definición y características (Capítulo 1). Posteriormente se explicó, en líneas generales, la génesis de las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD) sobre precios de transferencia (Capítulo 2). A renglón seguido, se examinaron las fórmulas de adopción de las Guías en el derecho comparado (Capítulo 2), para proceder al análisis del tratamiento de las mismas en Colombia, en sede judicial y administrativa (Capítulo 3).

A continuación, se analizaron las fórmulas de adopción en general y los problemas teóricos derivados de ellas, argumentando el porqué este trabajo se aparta de algunas de las primeras (Capítulo 4) y proponiendo dos formas adicionales de integración de las Directrices (Capítulo 5). Consecutivamente, se examinaron las críticas doctrinarias a la adopción mediante ley, que es la tesis que defiende la investigación, brindando una respuesta a cada una de ellas (Capítulo 6). Finalmente, se destacaron las ventajas de la adopción de las Guías OCDE sobre precios de transferencia y se propuso el arbitraje fiscal internacional como solución a los problemas que subsistirían ante su incorporación (Capítulo 7).

CAPÍTULO 1. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

1.1. Los precios de transferencia

Algunos autores afirman que el concepto de precios de transferencia respecto de su funcionalidad puede examinarse a partir de un enfoque bidimensional: bien pueden

servir para que los grupos de empresas multinacionales maximicen sus utilidades al intentar obtener beneficios fiscales mediante la transferencia de sus ingresos de un país con mayor carga impositiva a uno con una menor, o por el contrario: pueden resultar en un problema constitutivo de doble o múltiple imposición en perjuicio de las empresas. (González Bendiksen, 1998)

Sin embargo, puede construirse una definición propia y neutral,³ que se aparte de ambas connotaciones, en el sentido de afirmar que los precios de transferencia son los precios utilizados por las empresas vinculadas para el intercambio de bienes tanto tangibles como intangibles, servicios o recursos.⁴

Ahora bien, resulta fundamental entender el concepto de ``empresas vinculadas`` para lograr una comprensión amplia de la definición propuesta⁵, como quiera que, en esencia, la regulación de los precios de transferencia aplica a aquellas empresas que tienen sucursales y filiales en países distintos. La libertad de configuración legislativa permite que los diversos Estados miembros y no miembros de la OCDE regulen de manera autónoma los eventos fácticos en que se configura la vinculación.

³ La mayoría de autores en Colombia coinciden en una definición neutra que se aparte del enfoque bidimensional. Al respecto véase: (Hoyos Jiménez & Godoy, 2003) y (Barbosa Mariño, 2006). La Corte Constitucional da una definición que parece escueta: ``*Se denominan precios de transferencia los que se utilizan en transacciones que se realizan entre empresas vinculadas.*`` Corte Constitucional. Sentencia C-690/03. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁴ La OCDE los define como ``*los pagos por concepto de bienes y servicios realizados por una empresa que hace parte de un grupo multinacional a otra de dicho grupo*``. Véase: (Meza Martínez, 2003)

⁵ Autoras como Francesca Balzani identifican dos presupuestos para que se materialice el fenómeno de los precios de transferencia: uno subjetivo, que se relaciona con la vinculación económica y otro objetivo, que se refiere a la anormalidad de las transacciones que se maneja a través del principio de plena competencia. Véase: (Balzani, 2002)

En Colombia, la ley 1607 de 2012, que reformó la ley 788 de 2002 previó varios eventos fácticos para explicar el fenómeno de la vinculación económica (Parra Escobar, 2011, p. 845). El artículo 260-1 del Estatuto Tributario establece múltiples situaciones que desarrollan la relación entre matrices o filiales y subordinadas: en primer lugar, cuando el poder de decisión de la sociedad este sometido al de otra de manera directa o por intermedio de otra subordinada.⁶ En segundo lugar, si el capital de la sociedad subordinada pertenece a la matriz en un porcentaje igual o mayor al 50% o esta última poseyera el número suficiente de derechos de voto constitutivos de la mayoría mínima decisoria en el máximo órgano social de la filial o subsidiaria o finalmente pudiese controlar a través de actos o negocios a la sociedad subordinada, se constituiría entonces lo que para efectos de precios de transferencia se entiende como vinculación económica.

De otro lado, las relaciones de las sucursales con sus oficinas y las agencias con su sociedad matriz también están incluidas en las hipótesis fácticas constitutivas de las empresas vinculadas. De acuerdo a la ley comercial, las sucursales y agencias son, en esencia, establecimientos de comercio de una sociedad, abiertos al interior o en lugar distinto a su domicilio,

Finalmente el artículo en comento del Estatuto Tributario contiene otras hipótesis de configuración de vinculación económica en casos de matrimonio y parentesco (segundo grado consanguíneo, primero afín), venta del más del cincuenta por ciento de la producción a una misma empresa, las relaciones entre establecimientos

⁶ En el primer caso se denomina filial y en el segundo subsidiaria. Véase: (Legis, 2013)

permanentes, la percepción de más del 50% de las utilidades por parte de una misma persona natural o unas mismas personas jurídicas, eventos en que las operaciones entre vinculados económicos se realicen entre no vinculados, transacciones entre los socios administradores y la empresa misma y aquellas operaciones que se realicen entre vehículos jurídicos como los consorcios y uniones temporales, cuentas en participación y otros de carácter no societario. Por último, aclara la norma, que el régimen aplica aunque la sociedad matriz se encuentre domiciliada en el exterior.

Vale la pena resaltar que en Colombia de acuerdo al artículo 260-1 del Estatuto Tributario, los precios de transferencia están limitados a una única tipología de impuesto que corresponde al impuesto sobre la renta y complementarios, tributo de carácter nacional que en esencia puede entenderse como aquel que se recauda cuando quiera que el contribuyente perciba ingresos susceptibles de incrementar su patrimonio. El profesor Juan Rafael Bravo Arteaga explica al respecto *“En el impuesto sobre la renta el acto jurídico que integra el hecho gravado está constituido por la percepción de un ingreso; la forma específica es el enriquecimiento que debe estar involucrado en el ingreso”* (Bravo Arteaga, 2007, p. 241).

De la misma manera, el artículo 41 de la ley 863 de 2003 que reformaría el referido artículo de la compilación tributaria, delimitaría aún más el campo de aplicación de los precios al establecer que solo aplican para transacciones realizadas entre vinculados económicos en un nivel internacional.

1.2. El Principio de Plena Competencia o *Arm's Length Principle*

El antecedente histórico más remoto de la consagración del Principio de Plena Competencia a nivel legal se encuentra en Estados Unidos. En 1935, se expidió el Código de Rentas Internas que lo introdujo en la sección 45. El objetivo de la norma consistió en establecer condiciones de igualdad entre contribuyentes en que no confluían los elementos fácticos necesarios para la constitución de la vinculación económica y contribuyentes que, por el contrario, estaban vinculados. (Oates & O'Brien , 2009, pp. 12-13) Para tal fin, la utilidad correspondía a aquella que hubiesen obtenido las empresas vinculadas económicamente, de haber realizado la transacción con una no vinculada. De esta manera, era posible determinar con exactitud la base gravable sobre las utilidades y, por consiguiente, la tarifa a recaudar por parte de la administración tributaria.

A nivel internacional la Convención para evitar la doble imposición de 1933, que se preparó en el seno de la Liga de Naciones, consagró el principio en los términos expuestos en líneas precedentes. En el marco de la OCDE el Modelo de Convenio tributario lo introdujo en su artículo noveno. La versión actual del mismo, del año 2010, expresa:

`` **ARTÍCULO 9 EMPRESAS ASOCIADAS**

1. Cuando

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.'' (OCDE, 2012, pp. 27-28)

1.2.1. Nuestra definición del principio de plena competencia

De la definición del Convenio de 1933 y las previsiones del *Income Revenue Act* de los Estados Unidos, es posible formular una aproximación propia al principio de plena competencia, compuesta por dos elementos: uno teleológico y uno material. Desde el punto de vista teleológico, esto es, la finalidad perseguida por el principio o estándar en términos norteamericanos, no puede explicarse la plena competencia sino

a la luz del principio de igualdad tributaria y la lucha contra la evasión fiscal. El propósito esencial al entender el fenómeno de los precios de transferencia bajo el *Arm's Length Principle* no es otro que garantizar un tratamiento idéntico a aquellas empresas contribuyentes que no forman parte de un grupo empresarial ni tampoco son subordinadas de otras, respecto de aquellas que sí lo son.

Ello se explica por cuanto, la transferencia de utilidades entre empresas vinculadas puede disminuir la base gravable sobre la cual los Estados a nivel interno calculan el monto de los tributos, lo que conlleva ineludiblemente al pago de obligaciones tributarias con tarifas inferiores a las que sufragan las empresas no vinculadas. Respecto de la evasión fiscal, el comentario va en línea con lo expuesto, normalmente las multinacionales intentan trasladar sus utilidades a Estados de baja imposición fiscal para ahorrar costos, lo que se traduce en otro de los grandes problemas que dan lugar a la evasión tributaria.

Desde la óptica material, se parte de la aplicación práctica del principio a rasgos generales, pues en lo particular existen diversos métodos establecidos en las Guías de la OCDE, que varían de acuerdo a la transacción objeto de análisis. Es así como, en esencia, el Principio de Plena Competencia corresponde a la operación que resulta de establecer el valor de la transacción que realizan las empresas mutuamente vinculadas, de acuerdo al precio que hubiesen acordado empresas sin relación alguna, esto es: empresas independientes.

En síntesis, puede definirse el principio de plena competencia como la forma de establecer el precio de una transacción entre vinculados económicos de acuerdo al

valor de esta cuando se realiza entre empresas independientes, con el fin de brindar un tratamiento tributario idéntico a los contribuyentes y combatir la evasión fiscal que podría generarse como consecuencia del uso abusivo de los precios de transferencia.

CAPÍTULO 2: LAS GUÍAS DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE) SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

2.1. Génesis de las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias

El 11 de noviembre de 1918 concluyó la I Guerra Mundial. Los costos de los estragos de la guerra forzaron a los países participantes a aumentar los tributos para hacer frente a los gastos del conflicto bélico. Como consecuencia de la necesidad inminente de recaudo, se planteó la posibilidad de gravar a residentes y no residentes en cada uno de los Estados.

Surgió entonces lo que hoy en día se conoce como “doble imposición”, pues para la época no existían disposiciones normativas a nivel interno que regularan los problemas derivados del evento fáctico en el cual, una misma persona estuviere compelida al pago de una misma obligación tributaria, en un mismo período de tiempo por realizar un mismo hecho imponible, en dos Estados diferentes.

El problema empezó a llamar la atención de los Estados, de manera que en el marco de la Conferencia de Bruselas de 1920 se adoptó la primera resolución a nivel internacional con el fin de hacer frente a la doble imposición internacional. (Winterdoff, 2010, p. 85) Fue entonces cuando el Comité Financiero de la Liga de Naciones delegó en cabeza de cuatro economistas expertos⁷ la misión de proyectar el primer reporte sobre las consecuencias económicas de la doble tributación a nivel mundial y las posibles alternativas de solución, que vería la luz en 1923. El informe contenía una primera propuesta orientada en el sentido de conceder exenciones en materia tributaria a los no residentes, de manera que el esquema económico girase en torno a la ``lealtad`` de la renta o propiedad con su país de origen. (Winterdoff, 2010, pp. 86-87)

Con base en el informe presentado por los economistas, el Comité de la Liga de Naciones expidió en 1927 cuatro modelos de Convención. El más importante de ellos resultó ser el Modelo para la Prevención de la Doble Imposición, que introdujo en el panorama internacional el concepto de ``establecimiento permanente``. De acuerdo a este, los Estados únicamente tendrían la posibilidad de gravar las utilidades obtenidas por empresas que tuviesen establecimientos con vocación de permanencia en el tiempo en los territorios nacionales.⁸

⁷ Los profesores Bivens, Einavai, Seligman y Josiah Stamp produjeron el informe que se conocería como ``*El reporte de los economistas de 1923*``. Ver: (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), 2005)

⁸ *Ibíd*em

Posteriormente, el problema de la doble tributación adquirió una relevancia mayor. Con el fin de establecer reglas puntuales para el manejo de la distribución de utilidades a nivel internacional, el Comité Fiscal de la Liga de Naciones delegó en el abogado norteamericano Mitchell B. Carroll, la labor de realizar un estudio detallado respecto de los métodos de valoración de utilidades. En el reporte de 1933 titulado *“Taxation of Foreign and National Enterprises”* Carroll se referiría por primera vez al principio de plena competencia, al señalar que las sociedades subsidiarias constituían entes separados de las madres para efectos tributarios. (Winterdoff, 2010, pp. 89-92)

Más tarde, en 1933, se diseñó el Modelo de Convención de distribución de utilidades que consagró a nivel internacional el principio de plena competencia de la siguiente manera: *“Cuando una empresa de un Estado contratante tenga participación dominante en la administración o capital de otra empresa de otro Estado Contratante, o cuando las dos empresas sean propiedad o sean controladas por un mismo interés, y como consecuencia de ello existiere, en sus relaciones comerciales o financieras, condiciones diferentes de aquellas que hubiesen existido entre empresas independientes, cualquier ganancia o pérdida que normalmente debiera haber aparecido en la contabilidad de una empresa, pero que hubiese sido, de esta manera, desviada a la otra empresa, debe tenerse en cuenta en la contabilidad de la primera de ellas”* (Traducción propia) (Balzani, 2002, p. 382)

Desde 1933 hasta 1960, cuando se creó la OCDE, se prepararon y presentaron varios modelos de Convención, en el seno de la Liga de Naciones. Quizás los más

significativos fueron los de México (1940) y Londres (1946), ya que sirvieron como escenario de perfeccionamiento del Principio de Plena Competencia. Más tarde, en 1948, se creó la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE)⁹, con el objetivo de administrar el Plan Marshall, que evolucionaría en 1961 en lo que hoy se conoce como la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económicos (OCDE).

La OCDE es una Organización Internacional cuya misión gira en torno a cinco objetivos fundamentales: coadyuvar con el crecimiento económico; luchar contra el desempleo; incrementar el nivel de vida y la estabilidad financiera; brindar asistencia a otros Estados en el desarrollo económico y finalmente contribuir al crecimiento del intercambio comercial internacional. (Silberztein, 2009, p. 49)

En el marco de la OCDE, y siguiendo los lineamientos de la Convención de Londres, se expidió en 1963 el Modelo de Convención sobre Doble Tributación, con su respectivo comentario, que reiteró el uso del Principio de Plena Competencia en el artículo noveno. En este, se esbozó la filosofía de los primeros métodos que adoptarían las Guías sobre precios de transferencia en la posteridad: la determinación de la utilidad de acuerdo a los precios ordinarios en el mercado.

Consecutivamente, en 1979, la OCDE publicó el primer reporte sobre precios de transferencia. Su propósito central era generar un consenso internacional en la materia. Si bien no constituía una interpretación oficial del Modelo de 1969, fue el primer intento por promover la adopción de las precisiones teóricas y técnicas

⁹ La OECE contaba con su propio Comité Fiscal. Véase (Winterdoff, 2010, pp. 96)

previstas en el reporte, en los ordenamientos internos de los Estados miembros de la organización intergubernamental. (Winterdoff, 2010, pp. 100-101)

La OCDE continuó su labor de actualización de la Convención y la producción de numerosos reportes, hasta que el 27 de junio de 1995 se expidieron las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, que reiteraban casi *in extenso* el contenido del reporte de 1979. Las Guías se han actualizado periódicamente para acoplar la regulación a las nuevas prácticas que imponen retos desconocidos a la tributación internacional.

La última actualización tuvo lugar en el año 2010. A la fecha, las Directrices se componen de fundamentalmente nueve capítulos (OCDE, 2010): el primero que aborda el principio de plena competencia y su aplicación, el segundo que trata los métodos de determinación recomendados por la OCDE en materia de precios de transferencia, el tercero las características que deben someterse al análisis de comparabilidad para determinar el precio adecuado, el cuarto relacionado con lo que se conoce como APAS (Acuerdos Anticipados de Precios), que son convenios entre las administraciones tributarias y los contribuyentes obligados a rendir la declaración informativa sobre el establecimiento de los métodos y formas de determinación del precio de transferencia, el quinto que aborda lo referente a la documentación y el sexto y séptimo que regulan lo relativo a bienes intangibles y servicios. Los capítulos ocho y nueve regulan temas más operativos relacionados con la reestructuración de empresas y los acuerdos de costo de contribución aplicables al adquirir distintos tipos de activos.

2.2. El tratamiento de las Guías en el derecho comparado

2.2.1. La aplicación de las Guías en la legislación inglesa

Reino Unido es miembro de la OCDE desde que esta fue creada en 1961 (OCDE, www.oecd.org). En 1988, el Parlamento inglés expidió la Ley tributaria sobre renta y corporaciones (*Income and Corporation Taxes Act 1988*) para actualizar la legislación vigente y regular lo relativo a la imposición tributaria respecto de las ganancias de capital. (Gov UK, 1988)

El *Schedule 28AA* de la ley de 1988 se encargó de reglamentar los precios de transferencia en Gran Bretaña. El segundo párrafo del referido cuerpo normativo recomendaba construir la legislación en la materia en concordancia con el artículo noveno del Modelo de Convención Tributaria de la OCDE y las Guías en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias como parámetro interpretativo del mismo, por lo que estas últimas hacen parte del ordenamiento jurídico inglés (Green, 2010, p. 13). En la actualidad el *Taxation Act 2010* y su reforma de 2011, constituyen el marco normativo de los precios de transferencia en el Reino Unido, con un enfoque que sigue muy de cerca el Principio de Plena Competencia del artículo noveno del Modelo de la Convención, pero que lamentablemente deja a un lado la consagración de los métodos de determinación recomendados por la OCDE.

La sección 164 de la ley de 2010 sella definitivamente la plena integración de los principios OCDE, contenidos en el modelo de Convención y las Guías sobre precios de transferencia, como criterios de interpretación con vocación de aplicación directa tanto para los Convenios de doble imposición que incorporen la Convención como para la legislación interna, en lo referente al principio de plena competencia y los parámetros que dan lugar a la vinculación económica. En ese sentido expresa:

“Para ser interpretado de acuerdo a los principios OCDE

Esta parte debe ser interpretada de manera que asegure la mayor consistencia con:

(a) los efectos de las secciones 147(1)(a), (b) y (d) y (2) a (6), 148 y 151(2), y

(b) los efectos, que, de acuerdo a las Guías sobre precios de transferencia, deba darsele, a los casos en donde los acuerdos de doble imposición incorporen todos o una parte del Modelo OCDE.” (Traducción propia) (Gov UK, 2010)

La referencia explícita a las Guías tiene lugar en el numeral cuarto de la sección 164: todos las Directrices publicadas por la OCDE antes del primero de mayo de 1998 son parte del marco normativo de los precios de transferencia en Gran Bretaña. De la misma manera, las Guías publicadas con posterioridad a dicha fecha constituyen parámetro interpretativo siempre que el Tesoro inglés así lo determine.

La sección 58 de la segunda parte del *Finance Act de 2011* modificó el articulado inicial de la *Taxation Act* de 2010. La ley de 2011 incluyó la última versión de las Guías sobre precios de transferencia (2010) como parámetro de interpretación en la

materia a partir del año fiscal 2011 (Gov UK, 2011). Razón por la cual en el país inglés toda transferencia entre vinculados económicos que se realice a partir de dicho año, se interpreta de acuerdo a la más reciente producción de la OCDE.

De otro lado, la Agencia Tributaria y de Aduanas Británica (*HM Revenue and Customs*) ha actuado de manera coherente con el mandato legislativo de las leyes de 2010 y 2011. En la Declaración de Prácticas de 2011 publicada el primero de junio de 2011, y que constituye una especie de hoja de ruta en lo que toca a las políticas de la administración tributaria británica, estableció que: *“En la labor de determinar cuando la tributación de transacciones relevantes será acorde al principio de plena competencia y de esta manera acorde a las reglas de un tratado internacional, el Reino Unido estará guiado por las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia(...)”* (Traducción propia) (Customs, 2011)

En síntesis, la incorporación de las Guías en Reino Unido representó -y representa hoy en día- un proceso de articulación complejo en el que han intervenido tanto el legislador como la administración tributaria. En todo caso, la adopción de las Directrices significa un avance importante en los compromisos de dicho Estado con la OCDE y en la armonización de los ordenamientos jurídicos internos con lo que hoy día constituyen los principios internacionalmente aceptados en los precios de transferencia.

2.2.2. El tratamiento de las guías en España

La ley 58 del 17 de diciembre de 2003 constituye en España el marco normativo de lo que en nuestro país llamaríamos ``teoría general del tributo'', pues contiene los principios, fuentes y formas de interpretación de la ley tributaria en el país ibérico. El artículo 12 de la sección tercera de la referida ley establece que las leyes tributarias se interpretan de acuerdo a los criterios del Código Civil español, que no difieren en esencia de los del estatuto equivalente colombiano. (Jefatura del Estado español, 2003)

Por otro lado, la ley 36 de 2006 se expidió con el fin de combatir el fraude fiscal en España y se encargó de regular entre otros temas la vinculación económica y los precios de transferencia. La norma sigue muy de cerca el principio de plena competencia. Lo interesante del texto de la ley, para efectos de la hipótesis investigativa, es un aparte del preámbulo que consagra para efectos interpretativos, la aplicación de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. En principio, y de acuerdo a un análisis netamente exegético, en caso de ambigüedad u oscuridad de la legislación interna, las Guías serían el instrumento que permitiría dilucidar los vacíos e incluso superarlos.

Empero, dicha solución no goza de aceptación doctrinaria en España. De acuerdo al profesor Alberto Vega García(Vega García, 2011, p.49), el Tribunal Constitucional español, en diversos pronunciamientos, ha expresado que los preámbulos de las leyes no forman parte del cuerpo de la norma. Dicho de otra forma, carecen de facultad

creadora de efectos jurídicos y, por lo tanto, son meros instrumentos interpretativos del texto de la ley a la cual anteceden.

Aunado a lo anterior, el profesor Vega critica la remisión del preámbulo de la ley a las Guías por cuanto esta gravita en torno a un *corpus* de derecho ajeno a la propia ley. Sin embargo, la práctica ha desdibujado la crítica de Vega pues los tribunales españoles y la propia administración tributaria han recurrido en no pocas ocasiones a las Guías para la resolución de conflictos. De manera que las Directrices actúan no solo como parámetro interpretativo sino también supletorio. Ello brinda sentido al preámbulo de la ley 36 de 2006. Así pues, el Reino de España es un vivo ejemplo de la importancia de las Guías en materia de precios de transferencia para la prevención y solución de conflictos entre la administración y el contribuyente.

2.2.3. El enfoque de Países Bajos

La reforma de 2002 de la ley de Países Bajos sobre el impuesto de sociedades de 1969 adoptó íntegramente el principio de plena competencia, en idénticos términos al artículo noveno del Modelo de Convención de la OCDE y las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias. En efecto, el artículo 8b de la ley regula los eventos fácticos constitutivos de vinculación económica y consagra el referido principio entendiendo que el precio pactado entre partes vinculadas ha de establecerse de acuerdo a *“las condiciones que en el tráfico económico sería acordado por partes independientes”* (Países Bajos, 1969)

Autores como Calderón Carrero (Calderón Carrero, 2007, pp.24-25) sostuvieron en su momento que, en algunos casos, la integración de las Guías en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias no funcionaban de manera plena en Países Bajos. Sin embargo, la autoridad tributaria ha sido muy disciplinada a la hora de adaptar y aplicar las Guías de la OCDE a la legislación local.¹⁰ Los decretos y resoluciones expedidos por el Ministerio de Finanzas constituyen criterios de interpretación de la ley tributaria que obligan a la autoridad tributaria y pueden ser incoados por los contribuyentes en cualquier litigio.

En la actualidad el Decreto IFZ 2013/184 M que derogó el primigenio Decreto IFZ 2001/295 M -primer intento de regulación ministerial de la reforma de 2002- ha consagrado la aplicación directa de las Guías de la OCDE en el ordenamiento tributario de Países Bajos. El Decreto entiende que como quiera que estas son el marco normativo por excelencia del principio de plena competencia, que había sido consagrado en la ley de 2002 en sujeción estricta a las previsiones del Modelo OCDE, consecuencia ineludible resulta su integración en la legislación interna.¹¹

De hecho, la intención fundamental de la regulación era la de remover las ambigüedades existentes entre la legislación nacional y las Guías que habían sido recientemente actualizadas para entonces (2010). Razón por la cual, se refiere

¹⁰ La red global de firmas de auditores y asesores tributarios KGBB resalta la labor de las autoridades tributarias de Países Bajos en adecuar la legislación en materia de precios de transferencia a las Guías OCDE. Véase: (KMPG, 2013)

¹¹ El texto original del Decreto versa: “*The OECD Guidelines intend to provide insight into the way in which the arm's length principle must be applied in practice. Considering the above I assume that the OECD Guidelines have in principle a direct effect on Dutch legal practice.*”

explícitamente a lo largo del articulado a las previsiones correlativas en las Directrices. Es interesante resaltar, que la Directiva ministerial considera que las Guías tienen un rol de mayor relevancia en el contexto internacional que el que en general se le ha otorgado desde el punto doctrinario e incluso práctico, lo que explica en gran medida la forma de aplicación de las Guías en Países Bajos.

2.2.4. El entendimiento japonés

De acuerdo al perfil por países en precios de transferencia de la OCDE (OCDE, Transfer pricing country profile, 2011), Japón solo se refiere a las Guías en la Directiva del Comisionado sobre la operación de precios de transferencia. La Agencia Nacional Tributaria japonesa expidió para el año 2013 la última Directiva del Comisionado en la materia. Las Directivas constituyen parámetros administrativos de orientación que carecen de vinculatoriedad para los contribuyentes (PWC, 2010, pp. 1-3). La única referencia directa que contiene la norma está contenida en el numeral tercero del artículo 1-2 que recomienda examinar los Acuerdos Anticipados de Precios (APA) de acuerdo a las Guías de la OCDE. (Japan National Tax Agency, 2013, p. 4)

Sin embargo, la Corte Suprema Japonesa expresó que los comentarios de la OCDE respecto del Modelo de Convención y, en consecuencia, las Guías en materia de precios de transferencia constituyen criterios de interpretación, que deben ser respetados no solo por los tratados internacionales para prevenir la doble imposición

celebrados por el país nipón sino también por la legislación doméstica. (Kimura, 2012, p. 237)

Con todo, el rol de las Guías es netamente secundario en Japón si se compara con experiencias como la inglesa u holandesa pues se vislumbra que el entendimiento dado por la Corte y la Agencia tributaria rescata la esencia de la naturaleza jurídica de las Directrices como instrumento de *soft law* internacional. Por esta razón, las Guías juegan un papel netamente secundario en el ordenamiento jurídico tributario interno japonés.

2.2.5. Las guías austriacas en materia de precios de transferencia

El sexto párrafo de la sección sexta de la ley austriaca sobre el impuesto de renta consagra el principio de plena competencia aplicable a bienes de naturaleza tangible e intangible y servicios, en un sentido que sigue muy de cerca la normativa de la OCDE. El impacto de las Guías en Austria ha tenido lugar en sede administrativa, pues han sido incorporadas por medio de decretos expedidos por el Ministerio de Hacienda que sirven como criterios de interpretación del principio acogido en la legislación doméstica.¹²

El 28 de octubre de 2010, el Ministerio expidió las Guías austriacas sobre precios de transferencia que si bien solo son vinculantes para la administración y no para los

¹² Staringer y Gläser expresan: `` (...) *the OECD Transfer Pricing Guidelines (OECD-TPG)*, are of significant practical relevance and have been trans- posed into national law by administrative guidelines in 1996, 1997 and 1998. `` Véase: (Claus & Gläser, 2012,p.1)

contribuyentes ni mucho menos para los órganos jurisdiccionales (Gerdes, 2011), se fundamentan en el Modelo de Convenio OCDE y las Guías de la misma organización. Su razón de ser consistió, en esencia, en la adopción de estas últimas en el ordenamiento jurídico austriaco.¹³

Algunos expertos indican que como consecuencia de ello, las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos tendrían aplicación preferente sobre las previsiones normativas de la ley nacional.¹⁴

Lo cierto es que en la práctica, las autoridades tributarias austriacas trabajan de manera acompañada con las Guías de la OCDE, lo que genera que la regulación sobre precios de transferencia en el país este ajustada a los estándares internacionales y los principios aceptados en el seno de la organización internacional.

2.2.6. La solución intermedia alemana

La legislación alemana regula, en la Sección 1 del *Foreign Tax Act* (*Außensteuergesetz*), el Principio de Plena Competencia en los términos del decantado artículo noveno del Modelo de Convenio OCDE. En sentido similar, la Sección 8 de la ley alemana sobre el impuesto a la renta (*Körperschaftsteuergesetz*)

¹³ Expresa Vega García: “Another significant aspect is that in some countries such as Austria, the Czech Republic, Italy and the Slovak Republic, the OECD Guidelines have been translated and published by the tax authorities.” En: (Vega García, *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Guidelines*, 2012, pp. 23)

¹⁴ *Ibidem*.

consagra la aplicación del principio para aquellos eventos en que se pretenda reducir la base gravable por medio del ocultamiento de utilidades. Así las cosas, se entiende que mientras que el *Foreign Tax Act* aplica a operaciones transfronterizas, la ley sobre el impuesto a la renta cubriría las operaciones domésticas. (Jones Day, 2007)

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de las Guías OCDE en el ordenamiento alemán, su incorporación ha tenido lugar por medio de las directrices administrativas expedidas por el Ministerio Alemán de Finanzas. En Alemania, como en la mayoría de Estados a nivel mundial, la autoridad tributaria carece de competencia para expedir regulaciones vinculantes. De manera que, sus publicaciones únicamente obligan a las autoridades del orden tributario, si bien se reconoce su importancia en el plano operativo y práctico (PWC, 2013/14).

En febrero de 1983, el Ministerio de Finanzas publicó la primera versión de los principios administrativos aplicables al examen de utilidades en los casos de vinculación económica internacional, que replicaron los métodos apilados por la OCDE en el reporte de 1979 sobre precios de transferencia. Desde entonces, el Ministerio ha actualizado periódicamente los principios administrativos. En 1999, 2001 y 2003 tuvieron lugar las primeras revisiones en temas tan diversos como la documentación comprobatoria y los acuerdos de participación.

En el año 2005, con el fin de acoplar las directrices alemanas a las Guías OCDE sobre precios de transferencia para administraciones tributarias y empresas multinacionales, se produjo una nueva actualización que permitió fortalecer el principio de plena competencia, erigiéndolo como el núcleo central de los principios

y procedimientos en la materia en sede administrativa y que, además, reguló aspectos relacionados con la documentación comprobatoria. La Circular de 2005 contiene múltiples referencias a las Guías OCDE. En síntesis, la labor de adopción de los lineamientos generales de las Directrices ha estado en cabeza de la autoridad tributaria alemana.

En opinión de la doctrina (Calderón Carrero, 2007, pp.23-24), (Ielyzaveta, 2013, pp. 26-27), (Vega García, 2014, pp. 475-477), la solución alemana es la más adecuada desde la óptica de los problemas teóricos derivados de la aplicación directa por tres razones fundamentales: en primer lugar, el uso de un cuerpo normativo de derecho interno para incorporar los principios de las Guías en el derecho doméstico. En segundo lugar, la autoridad tributaria al acoplar el contenido de las Guías al derecho interno tiene un margen de maniobra mayor que le permite dilucidar aspectos oscuros y establecer un marco jurídico más flexible para el problema de los precios de transferencia. Por último, la adopción en sede administrativa posibilita una “interpretación dinámica” que faculta una reacción ágil y eficaz frente a las actualizaciones periódicas que sufren las Guías.

2.2.7. La experiencia del primer país latinoamericano miembro de la OCDE: México

Desde que México ingresó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1994, los esfuerzos del país latinoamericano por adaptar el

ordenamiento nacional al contenido de las Guías en materia de precios de transferencia ha sido notable.¹⁵ El informe de revisión periódica de la OCDE (OCDE, 2005, p. 10) sobre la legislación y prácticas mexicanas en lo referente a los precios de transferencia concluyó que México es líder latinoamericano en la materia¹⁶, pues desde 1995 consagró el principio de plena competencia a nivel legal y las Guías OCDE como parámetro de interpretación, siguiendo de cerca las previsiones de la organización internacional.

El octavo párrafo del artículo 179 de la ley mexicana del impuesto sobre la renta establece en su tenor literal: *“Para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en 1995, o aquellas que las sustituyan, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2013)

Lo interesante de la solución mexicana es que incorpora la actualización periódica de las Guías de manera directa, por lo que una vez estas últimas son publicadas producen efectos a nivel nacional. De otro lado, no pareciera existir una prevalencia

¹⁵ Es importante resaltar que Chile hace parte de la OCDE desde 2010 y su legislación remite al texto de las Guías para la aplicación de los métodos. Al respecto puede consultarse el perfil por país en la página web de la OCDE.

¹⁶ Expresa González-Béndiksen: *“México fue el primer país de América Latina en adoptar el régimen de precios de transferencia, acorde con los principios y pautas de la OCDE, lo que la hace la legislación más avanzada y ajustada a las prácticas internacionales en Latinoamérica.”* (González-Béndiksen, 2003, p. 71)

del instrumento de *soft-law* como en la legislación austriaca, pues el artículo reseñado en líneas precedentes establece la necesidad de compatibilidad de este con la ley de impuesto sobre la renta y los tratados internacionales celebrados por México.

2.2.8. El extremo opuesto: Argentina

Argentina fue el primer país latinoamericano en adoptar una regulación para los precios de transferencia en 1932. Sin embargo, las transiciones gubernamentales producto de las dictaduras dieron como resultado una legislación inestable, con enfoques que en varias oportunidades se alejaron del decantado principio de plena competencia. (Baistrocchi, 2000, p. 1)

En 1991, como consecuencia de la apertura del mercado argentino, las empresas multinacionales empezaron a invertir en dicho país. Sin embargo, el estado de la legislación sobre precios de transferencia dejaba una amplia libertad a las empresas para su manipulación en perjuicio del fisco argentino, lo que generó una pérdida de 1,5 billones de dólares en términos de recaudo para la administración. (Baistrocchi, 2000, p. 1)

En 1998, para conjurar la crisis de la evasión, se tramitó en el Congreso argentino una reforma a la legislación de precios de transferencia que se materializó en la ley 25.063, que siguió los lineamientos de la reforma de 1976 que había establecido algunos eventos fácticos de aplicación del principio de plena competencia. (Baistrocchi, 2000, pp. 39-ss)

La reforma de 1998 introdujo los métodos consagrados en las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE pero relegó su aplicación a la importación y exportación de bienes. De acuerdo al perfil de precios de transferencia por países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE, 2012), la ley argentina es acorde, en rasgos generales, con las reglas y principios de la OCDE.

Sin embargo, en ningún aparte de la ley 25.063 ni tampoco de sus reformas de 1999 y 2003 existe una referencia expresa a las Guías sobre precios de transferencia, ni siquiera para efectos interpretativos, por lo que puede concluirse que si bien existe una influencia importante en términos de regulación interna al ser coherente con los estándares OCDE a nivel internacional, no hay una integración de las Directrices que pueda resultar útil para prevenir controversias. Por esta razón, la experiencia argentina se aparta del enfoque que siguen los países miembros de la organización internacional.

CAPÍTULO 3. EL TRATAMIENTO DE LAS GUÍAS EN COLOMBIA

3.1. El tratamiento de las Guías en Colombia

Desde 1994, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario resaltó la importancia de la existencia de una regulación diáfana en materia de precios de transferencia para Colombia, pues el vacío legal afectaba la inversión extranjera y la seguridad jurídica.

(González-Béndiksen, 2003, p. 67). En el año 2002, se expidió la ley 788 que reformó el Estatuto Tributario e introdujo todo un catálogo normativo que constituyó el primer cuerpo de derecho que se ocupaba del fenómeno de los precios de transferencia: su ámbito de aplicación, los eventos de vinculación económica, los métodos de determinación, la documentación comprobatoria y declaración informativa y los Acuerdos Anticipados de Precios (APA's) celebrados entre la administración y el contribuyente.

En términos generales, la ley colombiana sigue de cerca las disposiciones de la ley mexicana, razón por la cual, acoge el principio de plena competencia en términos similares a la consagración a nivel internacional en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Al respecto el artículo 260-2 del Estatuto Tributario establece que: *“ Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquél en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. ”*

De lo anterior se deduce que la legislación colombiana acoge los principios y prácticas internacionalmente aceptadas y propuestas por la OCDE. Sin embargo, la integración de las Guías no funcionó como en las legislaciones foráneas, el texto original de la ley las incorporaba como parámetros de interpretación¹⁷, tal cual como

¹⁷ En el marco de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), Ecuador (Artículo 89 Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario Interno) y Perú (Artículo 32A literal h Ley del Impuesto a la Renta) remiten de manera expresa a las Guías OCDE para interpretar sus regulaciones internas sobre

lo hizo el legislador mexicano. En efecto, el artículo 28 de la ley introducía el desaparecido artículo 260-9 que versaba : ``*Artículo 260-9. Interpretación. Para la interpretación de lo dispuesto en este capítulo, serán aplicables la Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario.*"

Empero, la Corte Constitucional declaró inexecutable el artículo 260-9 en sentencia C-690/03 con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil argumentando que, de acuerdo a la Constitución y la ley colombiana, la única interpretación con pleno valor corresponde a la denominada interpretación auténtica que emana del legislador, quien es el único facultado para establecer el alcance y contenido preciso de una ley. No obstante, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), autoridad tributaria en el país, ha expresado desde el año 2004 en los Instructivos para la Declaración Informativa Individual y Consolidada de Precios de Transferencia que las Guías de la OCDE constituyen parámetro interpretativo auxiliar no vinculante de la ley 788 de 2002. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2012, p. 8)

Es preciso examinar el fallo con mayor detenimiento para analizar los argumentos expuestos por la Corte y el reconocimiento de la importancia de las Guías a

precios de transferencia. El único estado miembro de la CAN que carece de regulación expresa es Bolivia. Al respecto véase: (Castro Jurado & Del Rio, 2011, pp. 171-172)

continuación.

3.2. La Sentencia C-690/03: La importancia de las Guías en Colombia

El demandante acusó el artículo 260-9, que pretendía introducir la reforma tributaria de 2002, por considerarlo contrario al principio de reserva de ley tributaria, al delegar la labor legislativa en un organismo internacional como la OCDE. El máximo Tribunal de la jurisdicción constitucional adujo que el principio de reserva de ley no es absoluto pues existen eventos en los cuales, al amparo de razones de orden administrativo o técnico, se permite la regulación en sede administrativa para efectos de desarrollar, complementar y precisar el núcleo del tributo establecido en la ley, que corresponde, en estricto sentido, a sus elementos esenciales: los sujetos, el hecho generador, la base gravable y la alícuota o tarifa.

En el caso concreto, la Corte sostiene que la ley definió previamente en su totalidad los elementos esenciales del impuesto de renta, por lo que de ninguna manera se viola el principio de reserva de ley. En idéntico sentido argumenta que respecto del sistema de precios de transferencia existe una elevada complejidad técnica que pudiera realzar la utilidad de las Guías para definir los elementos del mismo.

Sin embargo, a renglón seguido, procede a defender la inconstitucionalidad del precepto demandado al manifestar que solo la ley puede servir como instrumento interpretativo de acuerdo a la Constitución y el Código Civil y que adicionalmente

las Guías de la OCDE son elaboradas por un organismo internacional, del que no es parte Colombia y que *“no han sido incorporadas a nuestro ordenamiento interno por el procedimiento establecido en la Constitución, y por consiguiente no pueden tener alcance vinculante en Colombia.”* (Subraya propia) (Corte Constitucional, Sentencia C-690/03.). Por lo tanto, procede a declarar inexecutable el artículo en comento.

Es importante resaltar que el Tribunal constitucional no deslegitima la importancia de las Guías en el ordenamiento internacional y su relevancia en el sistema de precios de transferencia, al respecto expresa: *“Ello no quiere decir que tales Guías no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia.”* (Corte Constitucional, Sentencia C-690/03.). Este último acápite del fallo ha sido la panacea que ha utilizado la DIAN en sus instructivos para consagrar que las Guías OCDE sobre precios de transferencia constituyen criterios auxiliares no vinculantes de interpretación.

3.3. La sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado: El silencio del Tribunal Administrativo.

El ciudadano impetró acción de nulidad contra el Concepto 00210 del 4 de enero de 2011 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). De acuerdo al

actor, el Concepto era nulo por cuanto la DIAN había extendido la aplicación de sanciones por la indebida presentación de la documentación comprobatoria de los precios de transferencia a supuestos de hecho no contemplados en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario. Dicho precepto se limitaba a consagrar el evento sancionatorio cuando el contribuyente corregía voluntariamente la declaración.

A lo largo de su argumentación, el demandante se refiere a las directrices de la OCDE para indicar que estas establecen que para la imposición de sanciones ha de tenerse en cuenta si se genera algún perjuicio para la administración o si la sanción excede el bien jurídico protegido. En ese sentido: *“el acto acusado no tuvo en cuenta las directrices de la OCDE, ni la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en razón a que no menciona la proporcionalidad entre el hecho sancionable y el monto de la sanción.”*(Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Rad: 11001032700020110000700)

El máximo Tribunal de la jurisdicción contencioso administrativa concluye, que con base en el principio de legalidad de las sanciones, la administración tributaria no puede crear sanciones que no estén previstas de manera inequívoca y previa en la ley. Así las cosas, la sanción adicional que defendía la DIAN no era principal sino accesoria, pues su aplicación solo tenía lugar cuando el contribuyente había corregido la declaración informativa sin liquidar la sanción que por ley correspondía. Sin embargo, lo interesante para la línea argumentativa hasta aquí esbozada es que, a pesar de que el accionante se refirió a las Directrices sobre precios de transferencia

como sustento de su libelo, el Consejo de Estado no emitió pronunciamiento alguno que pudiera resaltar su importancia, ni se valió de ellas como parámetro de interpretación auxiliar, como lo han hecho los tribunales de estados foráneos, en pocas palabras: guardó silencio.

CAPÍTULO 4. FORMAS DE INTEGRACIÓN DE LAS GUÍAS OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1. Las formas de integración de las Directrices sobre precios de transferencia y los problemas derivados de las mismas

No hay estudios numerosos sobre la aplicación de las Guías en los ordenamientos internos de los Estados. Sin embargo, es un hecho reconocido por los expertos en Derecho Tributario Internacional, así como también por la OCDE, que la naturaleza jurídica de las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias es la de ser un instrumento de *soft law*.¹⁸

El *soft law* se caracteriza por carecer de eficacia normativa directa. (Pereira Valadão, 2007, pp. 34-36) En otras palabras, si bien su finalidad es la de producir un

¹⁸ El prefacio de la versión 2010 de las Guías establece que: “*OECD members are encouraged to follow these Guidelines in their domestic transfer pricing practices, and taxpayers are encouraged to follow these Guidelines in evaluating for tax purposes whether their transfer pricing complies with the arm’s length principle* “. Autores como Hans Pijil defienden la tesis relativa a la evaluación del lenguaje de los instrumentos *soft law* para determinar el grado de coercibilidad, en su sentir, las Guías sobre precios de transferencia son meramente sugestivas. Véase: (Pijil, 2008, pp.115-118)

comportamiento positivo o negativo por parte de los Estados, no impone obligaciones pues carece de contenido coercitivo. Empero, su relevancia radica en que contiene principios informadores que orientan el actuar de los Estados. (Vega García, 2012, p.9). Con todo, la importancia de esta clase de instrumentos aumenta con el paso del tiempo. En el campo del Derecho Internacional Tributario se habla ya del “*policentrismo de fuentes del derecho tributario*”, que se relaciona con la inclusión de reglas y principios en la órbita de lo tributario que tienen origen en un nivel para o extra parlamentario. (Calderón Carrero, 2012, pp.353-355).

Así las cosas, y al margen de las consideraciones sobre su vinculatoriedad en el marco del Derecho Internacional, en lo que respecta a la aplicación de las Directrices a nivel interno, Vega (Vega García, 2014, pp.473-481), Calderón (Calderón Carrero, 2007, pp. 22-27) y Ielyzaveta (Ielyzaveta, 2013, pp. 25-30) identifican tres maneras diversas de incorporación de las mismas: en primer lugar la adopción como criterio de interpretación y aplicación por vía legal, en segundo lugar la incorporación a través de circulares y resoluciones de las autoridades tributarias, que por regla general no son vinculantes para los contribuyentes, y por último la aplicación en sede jurisprudencial.

De todos los mecanismos de incorporación, el preferido por los doctrinantes es el segundo. En contraposición, en el presente trabajo defendemos el primero para el contexto colombiano. Ahora bien, el enfoque de aplicación directa es quizás el más problemático desde el punto de vista teórico-jurídico. En ese sentido, en las líneas posteriores propondremos soluciones a los problemas que encuentran los estudiosos

de la materia, que se agrupan básicamente en tres: la violación de la reserva de ley y la representación popular, el quebrantamiento de la seguridad jurídica, la ausencia de publicidad y mecanismos de control judicial. No sin antes explicar porqué nos alejamos de las demás soluciones.

4.1.1. La incorporación a través de resoluciones de la autoridad tributaria: diferencias con el apoyo doctrinario a la solución alemana.

Como se advierte del análisis de la legislación comparada, en la mayoría de Estados a nivel mundial, las autoridades tributarias emiten actos de carácter no vinculante para los particulares. Si se examina la potencialidad de los actos de la administración tributaria en cuanto a sus destinatarios, se encuentra que existe un vínculo tripartito compuesto por la tríada: Acto-Autoridad-Contribuyente.

En la primera relación (Acto-Autoridad), lo habitual es que los conceptos, circulares y demás actos expedidos por la autoridad sean absolutamente vinculantes para sus funcionarios. Por el contrario, cuando se trata del vínculo Acto-Contribuyente resulta racional que el primero no obligue al segundo. Ello por cuanto, en la mayoría de casos, los actos constituyen la interpretación de normas de mayor jerarquía normativa que sí atan al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. Ahora bien, lo anterior no implica que los actos de la administración tributaria carezcan de potencialidad para producir efectos jurídicos. En efecto, con base en el

principio de confianza legítima¹⁹ y bajo ciertas circunstancias, se respetan aquellas actuaciones del contribuyente que se basen en los actos de la autoridad tributaria.

En Colombia, la autoridad tributaria está encarnada en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que tiene jurisdicción en todo el territorio nacional. De acuerdo al Decreto 1321 de 2011, que modificó la estructura interna de la entidad, los Conceptos de la DIAN constituyen interpretación oficial para los funcionarios siempre que sean publicados. Expresa el párrafo del artículo décimo: *“Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia”*.

Así mismo, como expresión del efecto analizado en la relación Contribuyente-Administración, a la luz de los actos de la autoridad tributaria, el artículo 264 de la ley 223 de 1995 consagró el deber, en cabeza de la DIAN de velar por el respeto de toda actuación del contribuyente que se ampare en los Conceptos de la hoy

¹⁹ Al respecto explica la Corte Constitucional: “El principio de la confianza legítima es un corolario de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares”. “El principio de confianza legítima (...) pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades” Véase: Corte Constitucional. Sentencias C-007 /02 y C- 131/04.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la entidad. Señala la norma: *“Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.*

En síntesis, los particulares pueden invocar los Conceptos de la DIAN en el trámite de sus actuaciones ante la administración o en sede judicial. Ello genera una obligación correlativa en cabeza del Estado de respetar aquellos procedimientos que inicie el contribuyente que se amparen a la luz de los actos de la autoridad tributaria. Ahora bien, si se concatena lo dicho hasta este punto con la solución alemana de inclusión de las Guías OCDE sobre precios de transferencia, el balance puede resultar positivo pero únicamente de manera parcial.

Si bien la difusión de las Directrices estaría garantizada pues, en Colombia, tal como afirma el profesor Bravo Arteaga: *“un concepto emitido por el Subdirector Jurídico de la DIAN en la práctica siempre tiene una fuerza decisiva en contra del contribuyente, pues difícilmente los funcionarios subalternos se apartan en sus fallos de lo indicado por sus superiores jerárquicos,”* (Bravo Arteaga, 2007, pp. 147-148), la incorporación de las Guías estaría desprovista de utilidad en cuanto a su verdadera funcionalidad. Aún cuando, desde el punto de vista operativo, el actuar del

contribuyente se ciña, por regla general, a los lineamientos de los Conceptos de la autoridad tributaria,

El prefacio de la versión 2010 de las Guías OCDE parte del reconocimiento de las novedosas problemáticas que introduce la existencia de las empresas multinacionales en la tributación internacional. Bajo esta perspectiva, el propio texto de las Directrices señala que *“la intención de las Guías es la de ayudar a las administraciones tributarias (de los Estados miembros y no miembros de la OCDE) y las empresas multinacionales, al indicar caminos para encontrar soluciones mutuamente satisfactorias a los casos relacionados con los precios de transferencia, y así, minimizar los conflictos entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales.”* (Traducción propia) (OCDE, 2010, p. 20)

Una lectura cuidadosa del acápite reseñado permite concluir que las Guías sobre precios de transferencia gravitan en torno a una relación dual, que tiene por protagonistas tanto a la autoridad tributaria como a las empresas multinacionales, sin que pueda otorgarse prevalencia al rol de la una o al de las otras. En consecuencia, las Directrices tienen utilidad siempre que se apliquen a sus dos destinatarios por excelencia. Por esta razón, en la medida en que los actos de la autoridad tributaria constituyan criterios de interpretación no vinculantes para los contribuyentes, la incorporación de las Guías por vía de Conceptos de la DIAN, al menos en el ordenamiento nacional, minimiza la eficacia normativa pretendida por la OCDE.

Teniendo en cuenta que el objetivo que subyace en las Directrices es el de transitar hacia la estandarización y el consenso internacional en las reglas, métodos y

principios que rigen los precios de transferencia (OCDE, 2010, pp. 19-23), la flexibilidad que alaba Calderón de la solución alemana puede resultar contraproducente para tal fin. A saber, la libertad de la autoridad tributaria al incorporar el contenido de las Guías, distorsiona el propósito cardinal de uniformidad que estas persiguen. De igual modo, como quiera que los métodos que desarrollan el principio de plena competencia se caracterizan por su elevado nivel de tecnicidad, los entendimientos particularizados eventualmente desembocarían en perjuicios para las empresas multinacionales, siempre que la discordancia sea evidente.²⁰

Finalmente, el argumento más relevante para rechazar la solución alemana gravita en torno a la jerarquía normativa de la ley y los conceptos de la autoridad tributaria. La ley 797 de 2002 reguló en Colombia el problema de los precios de transferencia, en respuesta al clamor general de varios sectores de la academia y del sector empresarial. En ese sentido, desde el año 2002 existe un marco normativo que cumple con las características de toda ley, esto es ser: general, impersonal y abstracta. De acuerdo al profesor Marco Gerardo Monroy: *“el orden jurídico está constituido en forma jerárquica y escalonada de tal manera que cada norma es fuente formal de validez de otra de grado inferior.”* (Monroy Cabra, 2006, p. 117) Ello implica que existe una especie de pirámide normativa en todo ordenamiento jurídico en la cual la

²⁰ No debe perderse de vista que la legislación colombiana sobre precios de transferencia consagra tanto el principio de plena competencia como los métodos OCDE, pues fue construida con base en la legislación mexicana. Sin embargo, difiere en algunos aspectos que pueden resultar importantes p.ej. la preferencia en sede OCDE de los métodos tradicionales. En efecto, la interpretación en sede administrativa se acompasaría con la legislación interna lo que refuerza el argumento de la distorsión de la uniformidad.

norma superior, que es por excelencia la Constitución, es presupuesto de las demás de rango inferior. En Colombia, la ley es la segunda fuente de mayor jerarquía en el ordenamiento jurídico.²¹

En contraposición, los conceptos de la autoridad tributaria son actos administrativos. El acto administrativo corresponde a la declaración unilateral de voluntad de la administración que produce efectos en derecho. De acuerdo a una clasificación clásica referida a sus destinatarios, los actos administrativos pueden ser de carácter general, que son aquellos que producen efectos *erga omnes*, o de carácter particular, que son los actos que tienen por destinatario a un sujeto en específico.

Así las cosas, aún cuando los Conceptos de la autoridad tributaria son verdaderos actos administrativos, la prevalencia de la ley sobre estos últimos es indiscutible. Esto en razón a que el respeto por la ley es presupuesto para que se expida en debida forma el acto de la administración. Por esta razón, los Conceptos de la DIAN no pueden, bajo ninguna circunstancia, derogar o modificar la ley. De allí que si se adoptasen las Guías OCDE sobre precios de transferencia por medio de este tipo de actos, los efectos de la incorporación resultarían insuficientes e incompletos.

Ello se explica, por cuanto, en la medida en que el texto de las Guías y el de la ley colombiana sean coherentes no existiría ningún problema, pues el Concepto se limitaría a interpretar y desarrollar la ley. Sin embargo, cuando quiera que existan

²¹ De acuerdo a Monroy, la jerarquía colombiana es la siguiente: “1. Constitución Política, 2. Ley, 3. Decretos del Presidente de la República, 4. Ordenanzas, 5. Decretos y resoluciones de gobernadores, 6. Acuerdos de los concejos municipales, 7. Reglamentos de autoridades administrativas municipales, 8. Costumbre jurídica, 9. Normas jurídicas individuales, 10. Sentencias judiciales.” *Ibidem*

contradicciones o en aquellos eventos en los cuales las Guías contemplen situaciones que la legislación interna no, los Conceptos de la administración tributaria no podrían derogar ni crear la ley. En síntesis, la utilidad de esta solución es claramente limitada.

4.1.2. La aplicación jurisprudencial y la fisura en la uniformidad

No son pocos los Estados que han reconocido la importancia de las Guías en sede judicial. En países tales como España, Italia, Estados Unidos, Canadá y Reino Unido los tribunales se han valido de las Directrices, en varias oportunidades, para resolver controversias en torno al principio de plena competencia y la aplicación de los métodos.²² Autores como Rose y Page (Rose & Page, 2001) explican este fenómeno a través de lo que denominan “deslizamiento judicial” que consiste en la virtualidad de producción de efectos que pueden tener instrumentos de *soft law* como las Guías OCDE sobre precios de transferencia en la resolución de conflictos a nivel jurisdiccional.

En el ordenamiento jurídico colombiano, de acuerdo al artículo 230 de la Constitución Política, la jurisprudencia únicamente constituye fuente auxiliar de derecho. Empero, como consecuencia de la reconfiguración del sistema de fuentes en el ordenamiento nacional al erigir a la Carta Política como norma de normas, es un

²² Tal como lo reseña Vega García, en general los tribunales utilizan las Guías como parámetro de interpretación e incluso para suplir las lagunas de la normativa interna como se evidencia en el caso *DSG Retail and Others v. HMRC* en Reino Unido. Al respecto véase: (Vega García, El soft law en la fiscalidad internacional, 2014, pp.451-456)

hecho indiscutible que el precedente constitucional es de obligatorio cumplimiento a nivel horizontal y vertical. (Bernal Pulido, 2005, p. 149). Ahora, si bien es indudable la obligatoriedad del precedente constitucional en las controversias tributarias, las providencias que realmente desarrollan y resuelven los conflictos sobre precios de transferencia son las que se dictan en la jurisdicción contencioso administrativa,. Sin embargo, solo las sentencias de unificación del Alto Tribunal constituyen precedente, de acuerdo al artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo constituyen precedente.²³

Por lo tanto, pareciera a *prima facie* que la solución de adopción y aplicación de las Directrices por vía jurisprudencial, cuando es desarrollada por las sentencias de unificación del Consejo de Estado, pudiera ser bastante eficaz en el plano local. No obstante, no resulta satisfactoria en el ámbito internacional, pues la crítica que puede realizarse a la aplicación jurisprudencial de las Guías radica en el hecho de que, en general, las Cortes de los distintos Estados brindan un alcance diverso a las formas de incorporación y utilización –que pueden variar desde constituir criterio de interpretación hasta suplir los vacíos de la ley- y, en general, al alcance del instrumento de *soft law* en la resolución de controversias. (Vega García, 2014, p. 476) Como se señalará más adelante, una de las razones fundamentales por las cuales

²³ **Artículo 10. Deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia.** Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.

defendemos la incorporación de las Guías en los ordenamientos nacionales es su vocación para brindar uniformidad al Derecho Tributario Internacional, lo que genera consecuencias sumamente benéficas para la inversión y adicionalmente son garantía para las empresas multinacionales como contribuyentes.

CAPÍTULO 5. OTRAS FORMAS DE INTEGRACIÓN

5.1. La OCDE como Organización Internacional de Integración

El rasgo esencial que caracteriza a la OCDE es el de ser una organización de cooperación. Las Organizaciones Internacionales de Integración, en contraposición a las de cooperación, se caracterizan por contar con un abanico de instituciones a las cuales los Estados soberanamente han decidido transferir competencias. Como consecuencia de dicha transferencia surge, en el plano internacional, un ordenamiento jurídico dotado de un sistema de fuentes propio y de una eficacia especial.

Así las cosas, el derecho comunitario se caracteriza por *“su primacía sobre el derecho interno y su efecto directo para ser aplicable en dichos ordenamientos internos sin necesidad de ejecución, a la vez que puede ser invocado directamente por los Estados miembro.”* (Stoffel Valoton, 2006, p. 206) La implicación práctica de lo anterior se cristaliza en lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea apila

bajo el nombre de principio de eficacia directa²⁴, que envuelve dos vertientes. La primera de ellas conocida como aplicabilidad directa que implica la recepción de la norma de derecho comunitario en el ordenamiento interno sin necesidad de acto de transposición y la segunda denominada de efecto directo que implica la posibilidad de los particulares de invocar la norma ante los entes estatales a nivel interno. Vale la pena resaltar que en caso de contradicción entre una norma de carácter interno y una comunitaria, esta última prevalecerá.

En el marco del derecho tributario, se discute ampliamente si una Organización Internacional de Integración puede imponer tributos, con la aplicación directa que se predica del derecho comunitario en términos generales. Es claro que el ejercicio del poder tributario como expresión de la soberanía estatal es quizás una de los atributos que los Estados guardan con más recelo. Empero, con el auge en la actualidad de los procesos de integración es necesario entender al poder tributario bajo una concepción supranacional y las condiciones bajo las cuales este puede ser ejercido por los órganos comunitarios.

Desde la Carta Magna es claro que la imposición fiscal solo puede tener lugar si media la voluntad de los ciudadanos o sus representantes, que en la actualidad está en cabeza del órgano de representación popular, en esencia el Parlamento. Dicho principio histórico y que comparten la mayoría de Cartas Políticas a nivel mundial es

²⁴ Al respecto véase la sentencia *Van Gend en Loos* del 5 de febrero de 1963. (Stoffel Valoton, 2006)

plenamente aplicable al derecho comunitario.²⁵ Entonces resulta que, es necesaria la existencia de un Parlamento supranacional elegido popularmente para que pueda predicarse la existencia de un poder tributario originario que permita, en el marco del derecho comunitario, la creación y modificación de tributos.²⁶ Adicionalmente y, de acuerdo con la Convención de Viena sobre derecho de los tratados, la transferencia de facultades soberanas, incluso en la órbita tributaria, deben estar consagradas en el tratado constitutivo de la organización o en declaraciones anexas al mismo.

Así las cosas, en el hipotético caso en el cual la OCDE fuera una Organización Internacional de Integración, debería contar con un parlamento elegido popularmente y con facultades expresas para crear y modificar tributos. Si bien el régimen de precios de transferencia no constituye un tributo como tal, si incide de manera directa en la determinación del impuesto sobre la renta, al menos en el caso colombiano. Razón por la cual, las Directrices sobre precios de transferencia necesariamente deberían tener el visto bueno del Parlamento comunitario.

Cabe preguntarse de lo dicho hasta este punto ¿qué ropaje normativo deberían adoptar las Guías sobre precios de transferencia para alcanzar ese objetivo último de uniformidad en las legislaciones? En el marco del derecho comunitario de la Unión

²⁵ Tal como lo expone el profesor Plazas: “De ningún modo puede pretenderse que el derecho comunitario deje en organismos integrados por burócratas supranacionales sin representación la facultad de ejercer el poder tributario” Véase: (Plazas Vega, Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración., 2001, pp-21-29)

²⁶ La excepción es en materia aduanera, que no requiere de ley por la naturaleza de las transacciones. Solo en este caso, pueden otorgarse facultades al organismo supranacional. En cualquier otro caso, las decisiones adoptadas en materia tributaria requerirían transposición en el derecho interno, ante la ausencia de un Parlamento Supranacional. *Íbidem*.

Europea existen cuatro tipos de actos en el derecho derivado: los Reglamentos, las Directivas, las Decisiones y las Recomendaciones o Dictámenes.²⁷ Estos últimos carecen de vinculatoriedad por lo que no se ajustan a la pretensión de uniformidad de las legislaciones en materia de precios de transferencia. De igual forma, las decisiones regulan asuntos concretos y tienen destinatarios individuales, lo que riñe con la hipótesis defendida en este trabajo.

En lo que toca a los Reglamentos y Directivas, si bien son vinculantes, se diferencian por cuanto las segundas, en contraposición a los primeros, no tienen efecto directo sino que requieren de acto interno de transposición. En el marco de la Unión Europea, la regulación comunitaria sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se adoptó inicialmente mediante Directiva 2006/112/CE. (Unión Europea, 2006). Sin embargo, su desarrollo se ha dado gracias a múltiples Reglamentos y Directivas²⁸ que han perfeccionado los preceptos dispuestos en el cuerpo de derecho comunitario de 2006. En ese sentido, las Directrices OCDE en la hipótesis que hemos examinado hasta el momento, deberían ser incorporadas a través de actos con características similares a las de las Directivas en el ámbito europeo, dejando a la elección de los Estados la forma y medios de adopción.

Ahora bien, esta hipótesis está lejos de ser efectiva pues la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos es una organización internacional de

²⁷ Para una explicación más amplia véase: (Stoffel Valoton, 2006)

²⁸ Por ejemplo las Directivas 2009/132/CE sobre exenciones, 2008/9/CE sobre devolución del impuesto y el Reglamento 1798/03 sobre cooperación administrativa, entre otros.

cooperación, a la cual no se le han transferido competencias y que, por supuesto, carece de un Parlamento comunitario. De allí que tal como lo expresa el tratado constitutivo de la organización en su artículo sexto (OCDE, www.oecd.org), todas las decisiones que se adopten en su seno requieren de incorporación en el derecho local conforme a los procedimientos constitucionales. En sentido semejante, los procesos de integración universales son bastante complejos en la práctica, de allí que la mayoría de estos hayan tenido su desarrollo en el nivel regional.

5.2. El *estoppel* como forma de incorporación de las Guías sobre precios de transferencia

Tal como se explicó en líneas precedentes, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia constituyen, en el marco del Derecho Internacional, un cuerpo normativo de *soft law* que carece de fuerza vinculante. Sin embargo, cabe preguntarse si con el eventual ingreso de Colombia a la OCDE las Guías tendrían algún efecto en el ordenamiento nacional. La Convención de Viena sobre derecho de los tratados consagra en su artículo 26 los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe.

De acuerdo con el primer principio, los tratados internacionales como acuerdos válidamente celebrados entre Estados soberanos son de obligatorio cumplimiento y por tanto quienes hagan parte del convenio internacional deben observar a cabalidad

sus disposiciones. En la otra orilla, el principio de buena fe se refiere a que el cumplimiento del tratado internacional debe efectuarse con el apego a una conducta leal y honesta, que no se aleje de la verdad y con el más íntimo sentimiento de lealtad frente a los Estados parte. Con base en estos principios, en el ordenamiento jurídico internacional surgió un concepto de radical importancia para entender el impacto que eventualmente tendrían las Guías en Colombia: el *estoppel*.

El concepto del *estoppel* tiene origen en la teoría de los actos propios. Conforme a esta se “*sanciona como inadmisibile toda pretensión lícita pero objetivamente contradictoria con respecto al propio comportamiento anterior efectuado por el mismo sujeto.*” (Medina Muñoz, 1998, p. 44) En ese sentido, una actuación genera una legítima expectativa frente a otro sujeto, razón por la cual obrar en contravía del primigenio comportamiento quebranta el principio de buena fe.

En el marco del Derecho Internacional, la Corte Internacional de Justicia tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto en el Caso *Land, Island and Maritime Frontier Dispute* de El Salvador V. Honduras, en aquella ocasión el Tribunal señaló los elementos esenciales del *estoppel* y lo definió como: “*una declaración o representación realizada por un Estado a otro y la confianza que se desprende de esta.*” (Engelen, 2008, p. 56) Bajo esta perspectiva el comportamiento positivo o negativo de un Estado genera convicción para otro u otros.

En la órbita del Derecho Tributario Internacional, y de la OCDE en particular, la noción del *estoppel* tiene cabida en relación con las Recomendaciones del Consejo

OCDE sobre el Modelo de Convenio Tributario. El Consejo de la OCDE está conformado por representantes de los Estados miembro. El artículo sexto del tratado constitutivo de la organización internacional dispone que las recomendaciones son adoptadas de común acuerdo por todos los Estados parte y están dirigidas a ellos mismos.

En lo que toca a los precios de transferencia, la Recomendación C(95)126 sugiere a los gobiernos de los Estados miembro y en particular a las administraciones tributarias y al propio contribuyente a: “*seguir las Guías sobre precios de transferencia de 1995 para determinar el precio de las transacciones entre vinculados de acuerdo al principio de plena competencia*” (OCDE, 1995). Con base en la figura del estoppel, como quiera que los Estados Miembro han prestado su consentimiento soberano para adoptar la Recomendación, se espera que sigan de cerca las Directrices sobre precios de transferencia, como desarrollo directo del artículo noveno del Modelo de Convenio OCDE.²⁹

Esta tesis, no es aplicable respecto de terceros Estados, pues estos no han consentido la Recomendación y por ende no puede exigírseles un comportamiento positivo de acuerdo al *estoppel*, aun cuando basen sus legislaciones y convenios internacionales en las Directrices , a menos que lo pacten expresamente o que dicha interpretación constituyera Costumbre Internacional con sus dos elementos

²⁹ Vega García crítica esta posición por dos razones fundamentales. En primer lugar, el hecho de que las Guías no admitan observaciones o reservas, y en segundo lugar, su lenguaje no vinculante. Olvida el doctrinante que tras la figura del estoppel subyace el principio de buena fe, que es el que podría invocarse para defender la aplicación bajo esta hipótesis. Véase: (Vega García, 2014, pp. 393)

cardinales: la opinio iuris y la práctica reiterada, uniforme y extensa.

Bajo esta perspectiva, únicamente cuando Colombia ingrese a la OCDE y consienta la Recomendación del Consejo de la Organización Internacional, las Guías sobre precios de transferencia pueden tener aplicación por vía del *estoppel*. Empero, esta integración es indirecta y por ende, para dotar de certeza y seguridad jurídica al obligado tributario, resulta más coherente con los principios constitucionales la adopción mediante ley.

CAPÍTULO 6. SUPERANDO LOS PROBLEMAS

6.1. El principio de reserva de ley

De acuerdo a la doctrina, los cuerpos de *soft law* “*son elaborados sin la representación directa o indirecta de los parlamentos nacionales.*” (Calderón Carrero, 2007, p. 27) Como quiera que las Directrices se producen en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE³⁰, que está compuesto por representantes de los 34 países de la OCDE designados por cada Estado y de quienes no puede

³⁰ Los Comités son creados por el Consejo de la OCDE. Este último conformado por todos los Estados miembro. Los Comités están compuestos por representantes de los 34 Estados miembro y, además, son acompañados permanentemente por países en calidad de observadores. En la actualidad existen alrededor de 250 comités, grupos de trabajo y grupos de expertos. El Comité de Asuntos Fiscales se compone de aproximadamente 12 mesas de trabajo, dentro de las cuales se encuentra la mesa 6 dedicada a la tributación para empresas multinacionales. Al respecto puede consultarse la página web de la OCDE.

predicarse representatividad popular, el hecho de que las Guías tengan fuente burocrática resta la legitimidad democrática que se pregonaba del derecho tributario en la mayoría de ordenamientos a nivel mundial. Adicionalmente, resulta un despropósito en opinión de la doctrina delegar el poder tributario en una organización internacional como la OCDE. (Calderón Carrero, 2007, p. 27)

El decantado principio de reserva de ley deviene del artículo 338 de la Constitución Política colombiana e implica la necesidad de intervención del Congreso para la creación o modificación de los tributos. En consecuencia, la ley, como expresión de la voluntad popular, debe definir con exactitud los elementos esenciales del tributo: los sujetos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.³¹ En numerosas ocasiones³², el máximo Tribunal de la jurisdicción constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse definiendo los alcances del principio de reserva de ley.

De acuerdo a la Corte el artículo 338 superior “*establece dos mandatos centrales. De un lado, ella consagra lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales. De otro lado, este*

³¹ Para el profesor Bravo Arteaga el principio entraña dos acepciones una política y una jurídica, que corresponden en el respectivo orden a las reseñadas. Véase: (Bravo Arteaga, 2007, pp. 112-113)

³² Véase: Corte Constitucional. Sentencias C- 209/93, C-537 de 1995 y C- 692/96.

artículo consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas.” (Corte Constitucional. Sentencia C-209/93.)

Como se observa, la Corte Constitucional entiende el principio de reserva de ley desde lo político y desde lo jurídico. Es en la arista política en donde reside la crítica doctrinaria a la aplicación de las Guías, pues en el ámbito de lo jurídico el régimen de precios de transferencia no constituye propiamente un tributo autónomo sino que está ligado intrínsecamente al impuesto sobre la renta y eventualmente puede incidir en la base gravable del mismo. Empero, como se verá a continuación, la crítica es fácilmente superable.

6.2. La adopción mediante ley

Las Guías OCDE pueden ser incorporadas a través de ley ordinaria³³ en el ordenamiento colombiano con el fin de acoplar el ordenamiento jurídico a la tendencia internacional y para avanzar en el proceso para hacer parte de la organización internacional. El Congreso de la República es el órgano legislativo en

³³El vehículo debe ser la ley ordinaria, puesto que la ley aprobatoria de tratado en nada tiene que ver con las Guías OCDE, en razón a que, como se ha repetido a lo largo del presente trabajo, estas constituyen un cuerpo de *soft law*. Tampoco requieren ser tramitadas bajo el ropaje de ley estatutaria u orgánica, pues en nada tiene que ver con los asuntos regulados por estas.

Colombia, sus dos cámaras: el Senado de la República y la Cámara de Representantes están compuestas por ciudadanos elegidos mediante voto popular. Razón por la cual, el legislativo ostenta la representación popular y es en su seno en donde se discute la creación de los tributos, en sujeción al decantado principio de reserva de ley.³⁴

La crítica que se formula a la adopción de las Guías a través de ley radica en que como quiera que estas son diseñadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, no existe una discusión pública y abierta en la cual participen representantes de los Estados elegidos popularmente. El pretendido déficit democrático que alegan los doctrinantes para oponerse a la incorporación de las Directrices se subsana fácilmente cuando se somete el cuerpo de *soft law* al trámite interno en el Congreso colombiano. De esta manera, no existiría vulneración alguna al principio de reserva de ley.

Para brindar una mayor certeza al contribuyente, el legislativo debería adoptar el texto de las Directrices en cuanto a sus conceptos y definiciones fundamentales íntegramente. Es evidente, tal como señalan Calderón y Martín (Calderón Carrero & Martín Jiménez, Precios de Transferencia, 2013, p. 96), que las Guías no constituyen una regulación exhaustiva y, por ende, es necesario que sean complementadas por la legislación interna. En efecto, el tenor literal de las Directrices está compuesto por

³⁴ Es tan marcado el principio de reserva de ley en el ordenamiento colombiano que el artículo 154 superior exige que los proyectos de ley en materia tributaria inicien su trámite en la Cámara de Representantes, que ostenta una relación directa con las regiones y, por ende, con el pueblo.

una serie de sugerencias y ejemplos de aplicación de los conceptos básicos.

En ese sentido, propugnamos porque el legislador colombiano incluya las definiciones básicas de los métodos y sus parámetros técnicos de aplicación, el principio de plena competencia, el tratamiento de los intangibles, el régimen sancionatorio, entre otros, y no se limite a la transcripción literal de las Guías, para que a partir de sus disposiciones construya un régimen orientado de principio a fin por las mismas.

Por esta razón, nos apartamos de la solución prevista en la legislación inglesa que remite directamente al texto de las Guías, pues bajo esa hipótesis la adopción carecería del matiz democrático necesario para que se pregone el respeto a la reserva de ley. Sin embargo, cabe preguntarse ¿qué garantía podría existir para que el Congreso mantenga incólume el texto de las Guías sin reformar o adicionar elementos nuevos?

El trámite constitucional exige que se surtan cuatro debates para que la ley sea aprobada, en concordancia con las reglas procedimentales previstas en los artículos 157 y siguientes de la Carta. En dicho proceso, nada obsta para que en el seno de la Comisión Tercera de alguna de las Cámaras o en el debate en plenaria se efectúen cambios a los elementos fundamentales de las Directrices que desvirtúen el propósito último de uniformidad de las legislaciones tributarias que, como se expondrá más adelante, es una de las grandes ventajas de su adopción.

Frente a este posible inconveniente, el proceso de adhesión de Colombia a la

OCDE juega un papel fundamental para su superación. De acuerdo a la Presidencia de la República (Presidencia de la República, 2014), en enero de 2011 Colombia expresó su intención de ingresar como Estado miembro a la OCDE. El 29 de mayo de 2013 el Consejo de la Organización Internacional aprobó la Decisión C(2013)58/FINAL (OCDE, 2013, p. 2) mediante la cual extendió la invitación a nuestro país para hacer parte de la OCDE y abrió la discusión para determinar las condiciones necesarias para completar el proceso de adhesión.

El 19 de septiembre de 2013 la OCDE aprobó una hoja de ruta, que contiene una serie de instrucciones para que Colombia forme parte de la organización con plenos derechos. La ruta trazada por la OCDE exige al Estado colombiano aceptar todos los instrumentos sustantivos, los métodos de trabajo y en general las decisiones, resoluciones, regulaciones y conclusiones adoptadas en el seno de la misma. De la misma manera, se impone una evaluación técnica a las políticas, prácticas y en general el sistema normativo colombiano para determinar si es acorde con los instrumentos y prácticas OCDE. Para tal efecto, los Comités designados por el organismo internacional pueden formular recomendaciones a nuestro país para acoplar el sistema normativo a los instrumentos del mismo.³⁵

En ese sentido, resulta necesario que la adopción de los elementos fundamentales y la construcción del régimen de precios de transferencia no se aparte del texto

³⁵ Colombia debe presentar un memorando inicial que establezca si acepta o rechaza los 250 instrumentos OCDE. Dentro de los cuales se encuentra la Recomendación C(95)126/FINAL sobre precios de transferencia, que sugiere seguir el texto de las Directrices sobre precios de transferencia.

original de las Guías, siempre que respete la norma superior y los principios sobre los cuales se asienta el ordenamiento colombiano.³⁶ La ley que adopte las Directrices debe tener iniciativa gubernamental, y el Gobierno Nacional, actuando en concordancia con el proceso de ingreso de Colombia a la OCDE, debe velar porque se respete la integridad del cuerpo original de las Guías, bajo el entendimiento explicado.

Finalmente, la legislación colombiana sigue de cerca el principio de plena competencia y las disposiciones de las propias Guías, al punto de que constituyen parámetro de interpretación de las disposiciones del Estatuto Tributario sobre precios de transferencia. Sin embargo, la tecnicidad de la materia y el constante surgimiento de problemas que afectan la tributación entre vinculados económicos, exigen a la OCDE un trabajo exigente pero evidentemente exitoso, pues sobre el principio de plena competencia y los métodos que lo desarrollan gravita el régimen internacional sobre precios de transferencia. Por esta razón, nada mejor que extrapolar los elementos que introducen periódicamente las mismas al ordenamiento colombiano y así contar con un régimen robusto y atractivo para la inversión extranjera.

6.3. La actualización de las Guías y la seguridad jurídica

La Constitución Política de Colombia consagra desde su preámbulo y

³⁶ Es difícil que se quebrante la Constitución o los principios constitucionales al adoptar la ley.

particularmente en su artículo segundo la seguridad jurídica como principio de raigambre constitucional que irradia todo el ordenamiento jurídico. En ese sentido, la Corte Constitucional, como guardiana de la Carta Política, entiende que la seguridad jurídica es *“aquella situación estable y definida conforme a derecho, que se encuentra fundamentada en el imperio de la justicia dentro de un determinado orden social (...) y apunta a la estabilidad de la persona dentro del ordenamiento, de forma tal que la certeza jurídica en las relaciones de derecho público o privado, prevalezca sobre cualquier expectativa, indefinición o indeterminación.”*(Corte Constitucional. Sentencia T-284/94)

Así mismo, la doctrina ha apilado una serie de elementos que caracterizan la seguridad jurídica, estos son: la certeza jurídica, la eficacia del derecho y la ausencia de arbitrariedad. (Regueros de Ladrón de Guevara, 2010, p. 250). De ahí que el principio constitucional brinde certeza a las relaciones jurídicas en general, pues existen reglas predeterminadas que están amparadas por el ordenamiento y que la ciudadanía conoce *ex ante*. Ello permite que nazca una expectativa razonable en torno a la aplicación del derecho.

En la órbita particular del derecho tributario la seguridad jurídica se expresa en la *“convicción de los contribuyentes o responsables de saber a qué atenerse en su relación con el fisco.”* (Regueros de Ladrón de Guevara, 2010, p. 250) Dicha convicción está plenamente garantizada por los principios constitucionales del derecho tributario, en especial, el principio cardinal común a los ordenamientos

jurídicos de la postmodernidad: la reserva de ley. Pero además se acompaña con otros postulados como la publicidad y la irretroactividad, que resultan ser garantías para el contribuyente frente a las potestades de la administración.

En relación con las Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales revisa periódicamente su contenido para actualizarlas, modificarlas y adaptarlas a las exigencias de la tributación. La primera revisión, desde que la versión original fue aprobada en 1995, tuvo lugar en el cuatrienio comprendido entre 1996 y 1999. En dicha actualización se incluyeron temas relacionados con la prestación de servicios, la regulación sobre bienes intangibles y un desarrollo más amplio de los Acuerdos Anticipados de Precios (APAS). (OCDE, 2010)

De acuerdo a la OCDE (OCDE, 2010), en 2003 y 2006 se realizaron invitaciones públicas al sector empresarial para discutir los métodos utilizados por las Guías. Dicho proceso de discusión concluyó con la publicación de dos anteproyectos: el primero relativo al análisis de comparabilidad (2006) y el segundo que se encargaría de examinar los *transactional profit methods* (2008). Posteriormente, en septiembre de 2009, la Organización Internacional propuso una revisión de los primeros tres capítulos de las Guías, con amplia participación de las empresas.

El 22 de julio de 2010, el Comité de Asuntos Fiscales aprobó la versión actual de las Guías. Dicha edición recogió los comentarios de la revisión de 2009 y adicionó un capítulo sobre la reestructuración de negocios. Por consiguiente, la actualización

del instrumento de *soft law* obedeció a un proceso amplio de discusión que se debe, en parte, a la complejidad y tecnicidad del problema de los precios de transferencia.

La doctrina critica la aplicación directa de las Guías en los ordenamientos nacionales pues, en su sentir, el hecho de que estas se actualicen periódicamente atentaría contra la seguridad jurídica de los contribuyentes. (Calderón Carrero, 2007, pp. 26-29) Ello se explica por cuanto emplear un cuerpo de derecho que se revisa y modifica cada cierto tiempo, atenta contra el elemento de certeza de la seguridad jurídica. En palabras simples, el contribuyente no sabría que versión de las Guías aplicaría en su caso concreto y, en consecuencia, se generaría un sinnúmero de conflictos.

Con todo, dicho obstáculo es superable en Colombia con base en la solución propuesta en el presente trabajo. Es evidente, que ante la incorporación mediante ley, la actualización de las Guías sobre precios de transferencia implicaría un nuevo trámite en el Congreso de la República, que parecería restar eficiencia a la integración legal. Empero, la periodicidad con que se actualizan las Directrices es bastante amplia. Al punto de que a la fecha, y desde el año 2010, no se produce una nueva versión de las mismas en el seno de la OCDE. Razón por la cual no parece desproporcionado el trámite a la luz de las actualizaciones.

Ahora bien, en lo que toca a la vigencia, basta remitirse a los principios constitucionales tributarios. En efecto, el artículo 363 de la Carta Política consagra el principio de irretroactividad de la ley tributaria en los siguientes términos: “*El*

sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

En ese sentido, Klaus Tipke explica que la irretroactividad implica que: *“deben prevalecer las consecuencias jurídicas producidas en el momento de realizarse los hechos.”* (Tipke, 2001, p. 342). La irretroactividad de la ley tributaria significa entonces que aquellas normas referidas a la creación, determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias aplican a futuro, desde su promulgación, siempre que se cumpla el requisito indispensable de publicidad. Por consiguiente no es posible que la ley tributaria norme situaciones ocurridas en tiempo pasado.³⁷

Así las cosas, al acompañar la actualización de las Guías sobre precios de transferencia con el principio de irretroactividad de la ley tributaria, la consecuencia ineludible no puede ser otra distinta a que, en aras del respeto de la seguridad jurídica y la consecuente certeza que se desprende de dicho principio, la revisión periódica que realiza la OCDE regirá a futuro, en el siguiente año fiscal y una vez se apruebe la ley incorporando la más reciente versión de las mismas. Dicha solución fue acogida por la legislación inglesa en la *Finance Act* del año 2011, aunque con remisión directa, tal como se reseñó en líneas precedentes, y resulta pertinente para el caso colombiano.

En síntesis, no existe un argumento sólido que permita excluir la aplicación de las Guías con base en su continua actualización. Es menester recordar que el derecho

³⁷ En palabras del profesor Bravo Arteaga: *“no es posible que una norma que establezca o modifique un tributo pueda ser aplicada respecto de hechos ocurridos durante su vigencia”* Véase: (Bravo Arteaga, 2007, pp. 91)

tributario se caracteriza por ser principialista, en ese sentido, la lectura de los problemas teóricos desde la visión axiomática contenida en la Constitución permite superarlos con entereza como en el presente caso.

6.4. La publicidad y los mecanismos de control judicial

La última de las grandes críticas doctrinarias (Calderón Carrero, 2007, pp. 26-29) & (Vega García, 2014, pp. 205, 383) a la incorporación de las Guías a la manera inglesa, radica en la ausencia de mecanismos de difusión amplios que den a conocer al público el contenido de las mismas, pues la OCDE carece de un diario oficial y, adicionalmente, el acceso a sus publicaciones no es gratuito. De manera semejante, como quiera que la organización internacional carece de un órgano jurisdiccional no existen mecanismos de control para las Directrices.

Ambas críticas se superan fácilmente mediante la incorporación de las Directrices a través de ley. Una vez el Estado colombiano sea admitido como miembro de la OCDE, el acceso a las Guías será mucho más sencillo. El numeral primero del artículo 157 de la Carta Política establece como exigencia procedimental la publicación del texto de la ley para que esta produzca plenos efectos en el ordenamiento jurídico. Al respecto la Corte Constitucional ha establecido que: *la obligatoriedad de las normas parte del conocimiento de las mismas por los ciudadanos llamados a cumplirlas, no pudiendo exigírseles el deber de su observación en tanto ignoren su existencia. La publicación de la ley es condición*

necesaria para su obligatoriedad y oponibilidad.” (Corte Constitucional, Sentencia C- 025/12.).

Es así como, bajo el mandato constitucional, la ley es publicada en el Diario Oficial, en concordancia con el literal b del artículo 119 de la ley 489 de 1998 que expresa: *“todos los siguientes actos deberán publicarse en el Diario Oficial: b. Las leyes y los proyectos de ley objetados por el Gobierno.”* En consecuencia, una vez se publique la ley mediante la cual se adopten las Directrices en el Diario Oficial, la crítica doctrinaria queda superada.

En la otra orilla, el mecanismo de control de las leyes en Colombia es por excelencia la acción pública de inconstitucionalidad. De acuerdo con los artículos 241 y 242 de la Carta Política cualquier ciudadano puede impugnar las leyes cuando estas contraríen los preceptos constitucionales, bien sea por vicios de procedimiento o en su contenido sustancial. En el derecho tributario colombiano, dicha acción resulta ser el mecanismo por excelencia para controlar las leyes en la materia y, por ende, sería el medio de control de la ley que adopte las Guías sobre precios de transferencia.

Sin embargo, si el derecho tributario gira en torno a la creación, determinación, discusión y recaudo de los tributos, cuando de la aplicación de la ley que adopte las Directrices se expidan actos administrativos por parte de la autoridad tributaria, el Estatuto Tributario contiene el procedimiento para controvertirlos. Una vez agotada dicha etapa ante la propia administración, es posible acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de

lo Contencioso Administrativo.

En conclusión, existe un ramillete de mecanismos de control a nivel judicial, que dotan de garantías al contribuyente y que permite que la adopción de las Directrices OCDE no se torne arbitraria. Si bien a nivel internacional no existe un medio de control, la incorporación legal en el ordenamiento jurídico colombiano supera con creces este inconveniente.

CAPÍTULO 7. LAS VENTAJAS DE LA ADOPCIÓN DE LAS GUÍAS

7.1. Los conflictos entre la administración y el contribuyente

Una de las grandes ventajas de la aplicación directa de las Guías sobre precios de transferencia de la OCDE es la prevención y solución eficaz de conflictos entre la autoridad tributaria y el contribuyente (Serrano Antón, 2014, p. 59). En efecto, cuando las legislaciones se apartan de las disposiciones de las Directrices y del principio de plena competencia, es común que los litigios aumenten.

Ahora bien, aún cuando los ordenamientos acojan el principio y los métodos de las Guías para regular la materia a nivel interno, continúan existiendo diferencias importantes entre la administración y el contribuyente. Ello en razón a que si bien el texto de las Directrices señala que el método dependerá del caso a caso y que, en últimas, tendrán aplicación preferente los denominados “*métodos tradicionales*

basados en las operaciones”³⁸, la selección de uno u otro puede variar de acuerdo a quien pretenda utilizarlo. De allí que, la divergencia de criterios desemboca en un conflicto que al menos hasta hoy no tiene respuesta en la legislación nacional.

Para demostrar la existencia de los conflictos entre la autoridad tributaria y los contribuyentes traemos a colación uno de los casos expuestos por Duran Timms (Timms, 2013, pp. 23-29): *Semiconductor Corporation and Consolidated Subsidiaries v Commissioner of Internal Revenue*. De otro lado, como solución a la divergencia de aplicación de los métodos, aún en consonancia con las Guías, proponemos el arbitraje tributario, que no tiene aceptación mayoritaria en la doctrina, pero cuyas virtudes pueden resultar mucho más benéficas que perjudiciales para la solución de conflictos en lo que toca a los precios de transferencia.

7.1.2. Semiconductor Corporation and Consolidated Subsidiaries v Commissioner of Internal Revenue.

Si bien la decisión de la Corte Fiscal de los Estados Unidos en este caso data de 1994, los supuestos fácticos que fundamentaron el litigio resultan sumamente útiles para ejemplificar los múltiples conflictos que pueden existir entre la administración y el contribuyente, cuando quiera que los enfoques en las legislaciones internas se alejan de lo dispuesto en las Guías OCDE. De acuerdo a las Guías, los métodos

³⁸ Véase: Capítulo II. Parte I. Sección A. 2.2. y 2.3. (OCDE, 2010)

tradicionales para determinar el precio, según el principio de plena competencia, deben preferirse sobre los métodos de división de utilidades. Sin embargo, el Código estadounidense de Regulaciones Federales se aparta de esta previsión, pues de acuerdo a este el método debe elegirse de acuerdo a las circunstancias del caso. Esto significa, en palabras sencillas, que iguala los métodos y da luz verde a la aplicación de cualquiera de ellos.

En el caso de la *Semiconductor Corporation*, la multinacional, creada de acuerdo a la ley estadounidense, fabricaba semiconductores para uso electrónico. En múltiples ocasiones se efectuaron transacciones entre una subsidiaria con domicilio en Estados Unidos y otra domiciliada en el Sudeste Asiático. Mientras que en el país norteamericano se registraron pérdidas, la subsidiaria asiática reportó una cantidad considerable de utilidades anuales. La multinacional sostuvo que se había aplicado el método del precio comparable no comparado –uno de los métodos tradicionales- y que, por ende, el precio se había calculado de acuerdo al principio de plena competencia. En paralelo, el Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos, autoridad tributaria del país norteamericano, adujo la aplicación de los métodos tradicionales para imponer un reajuste de casi 84 millones de dólares.

La Corte Fiscal rechazó el cálculo que presentaron ambas partes. El del contribuyente por inconsistencias en los factores de comparabilidad y el de la autoridad tributaria por tener en cuenta costos que no correspondían con la realidad

empresarial de la subsidiaria asiática. Empero, el Tribunal acogió parcialmente³⁹ la tesis del Servicio de Impuestos Internos cuyo análisis se basó en el cálculo del total de utilidades de cada subsidiaria en sus respectivos domicilios. Si bien el análisis de comparabilidad de la autoridad tributaria no resultó satisfactorio para la Corte, la conclusión a la que arribó en el fallo no fue otra que como quiera que no debieron registrarse pérdidas para la sede norteamericana, debía proceder el reajuste de la utilidad.

Al respecto comenta Timms que: *“este caso muestra como abandonar la prioridad de los métodos otorga a la autoridad tributaria un amplio margen de discrecionalidad que trunca las posibilidades del contribuyente de calcular el precio de acuerdo a los métodos tradicionales.”* (Traducción propia) (Timms, 2013, p. 25) Este tipo de conflictos es común en el problema de los precios de transferencia, por esta razón nos parece indispensable optar por una alternativa que permita solucionarlos con eficacia.

7.1.3. Propuesta de solución: el arbitraje

7.1.3.1. Arbitraje fiscal nacional

El uso de los métodos alternativos de solución de controversias es cada vez más

³⁹ La Corte Fiscal compartió la teoría únicamente desde el punto de vista económico pues en su sentir el análisis de comparabilidad efectuado por la autoridad tributaria no explicaba el hecho de que se registraran pérdidas de la compañía en los Estados Unidos. Al respecto véase: (Timms, 2013, p.24)

común en la praxis del derecho, pues sus bondades se evidencian con el paso del tiempo. La característica más benévola⁴⁰ que tradicionalmente suele ligarse a la noción de los MASC es su virtualidad de descongestionar los despachos judiciales y, en general, el aparato jurisdiccional estatal. Ello se explica, si se examina, con un enfoque semántico, la expresión métodos alternativos de solución de controversias, pues la conclusión ineludible resulta ser que estos involucran una serie de vías o caminos diversos al monopolio de la justicia estatal que permiten dirimir las controversias.

Tradicionalmente los MASC se han clasificado de dos maneras (Corte Constitucional, Sentencia C-1195/01). En primer lugar según si interviene o no una persona ajena al conflicto para solucionarlo y, en segundo lugar, de acuerdo al rol de las partes en el proceso alternativo. De acuerdo a la primera clasificación, los métodos se clasifican en auto compositivos y hetero compositivos. Los primeros se caracterizan por cuanto son las mismas partes involucradas en la controversia quienes optan por terminarla, sin la mediación de un tercero. Mientras que, el rasgo esencial de los segundos estriba en que en el conflicto interviene un tercero imparcial y ajeno a las partes, que resuelve la disputa definitivamente. Dentro de los métodos auto compositivos, a manera de ejemplo, se pueden mencionar entre otros la conciliación y

⁴⁰ La Corte Constitucional ha indicado adicionalmente que los métodos alternativos de solución de controversias contribuyen con el mantenimiento del orden social y la armonía de las relaciones sociales y, adicionalmente, desarrollan el principio democrático pues permiten a los ciudadanos participar de manera directa en la resolución de los conflictos que los afectan. Al respecto véase: Corte Constitucional. Sentencias C-893/01 y C-098/02.

la transacción. En la otra orilla, en los hetero compositivos se encuentran el arbitraje y la amigable composición.

De acuerdo a la segunda clasificación reseñada, los MASC pueden tener tres tipos de tendencias procesales: una inquisitiva, una dispositiva y una mixta. La tendencia inquisitiva se identifica con aquel escenario en el cual el tercero imparcial tiene el control absoluto del proceso y, por lo tanto, es su deber brindarle impulso y en general evacuar todas las actuaciones procesales necesarias para poner fin al conflicto. En contraposición, el esquema dispositivo se relaciona con el evento en el cual las partes tienen la iniciativa absoluta de lo que va a ocurrir en el proceso en el que pretenden ventilar sus diferencias para su eventual resolución. Por otra parte, el enfoque mixto combina ambas estructuras procesales y brinda protagonismo tanto a las partes originales del proceso como al tercero que eventualmente pueda intervenir para decidir el conflicto.

En materia tributaria, un sector de la doctrina se opone a la aplicación de los métodos alternativos de solución de controversias por tres razones fundamentales⁴¹: la presunta violación del principio de reserva de ley tributaria, la indisponibilidad del crédito tributario y la vulneración de la igualdad contenida en el artículo 13 de la Constitución Política de 1991. En cuanto al primer argumento, los métodos de solución de conflictos auto compositivos se caracterizan por la existencia de un acuerdo de voluntades que eventualmente va a terminar el conflicto. Si la obligación

⁴¹ Al respecto véase: (Plazas Vega, 2005, pp.651-660)

tributaria solo puede tener fuente en la ley, es contrario al contenido principialista del derecho tributario permitir que la administración tributaria y el contribuyente sellen cualquier tipo de convención que permita desconocer los mandatos que emanan de la ley, como expresión de voluntad del máximo órgano de representación popular.

Las leyes tributarias se identifican con la noción de imperatividad. Tal como lo expresó la Corte Constitucional: *“en las leyes debe distinguirse con claridad entre aquellas de sus normas que son imperativas para sus destinatarios, es decir las que se imponen sin posibilidad de pacto o decisión en contra pues sus efectos deben producirse con independencia del querer de las personas.”* (Corte Constitucional. Sentencia T-597/95). De manera que, el acuerdo entre las partes que derogue total, o parcialmente, las normas imperativas, carece de asidero jurídico y está desprovisto de efectos, al menos desde la óptica del derecho.

Algo semejante ocurre con los métodos hetero compositivos como el arbitraje. En el sentir de la doctrina, no es correcto pensar en que las partes –contribuyente y autoridad tributaria- puedan facultar a un tercero para que dirima el conflicto tributario. Si bien el procedimiento del arbitramento es muy similar al previsto en sede de la administración judicial estatal, los doctrinantes entienden que el pacto arbitral facultaría al tribunal de arbitramento a crear, modificar o derogar el orden jurídico preexistente. Dicha posibilidad comprometería el principio de reserva de ley tributaria pues tendría lugar una intromisión indeseable en la órbita del legislador. (Plazas Vega, 2005, pp.651-660)

De otro lado, de acuerdo al artículo 189 numeral 20 de la Carta Política colombiana corresponde al presidente: “*Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes.*” Dicho acápite constitucional es el sustento de lo que se conoce bajo el nombre de “indisponibilidad del crédito tributario”, que no es otra cosa que la intangibilidad de los recursos tributarios. En palabras simples, una vez la ley crea la obligación tributaria y acaece el hecho generador en cabeza del contribuyente, la administración no puede concertar con el obligado el importe a pagar por concepto del tributo.

Así las cosas, si no es posible discutir el monto de la obligación tributaria, carecería de sentido entrar en el terreno de los métodos alternativos de solución de conflictos para resolver controversias propias del derecho tributario. En esencia, el objeto del litigio o la convención, sea que se trate por ejemplo de arbitraje o de transacción, carecería de dos elementos esenciales: la licitud, que es esencial para que el contrato produzca efectos y, de otro lado, la disponibilidad del derecho objeto de la discusión, requisito indispensable para que, por ejemplo en la vía arbitral, el tribunal avoque competencia. Si a los argumentos hasta aquí reseñados se adiciona que los recursos públicos merecen protección especial como consecuencia del principio de prevalencia del interés general, los MASC estarían vedados cuando se trate de controversias relativas al derecho tributario.

Finalmente, la última razón que aducen quienes se oponen a la procedencia de los métodos alternativos de solución de conflictos en el derecho tributario, es la violación

al principio de igualdad contenido en el artículo 13 la Constitución Política, y - al principio de equidad tributaria horizontal del artículo 363 de la Carta. Esto se explica por cuanto abrir la posibilidad al contribuyente de negociar el importe del tributo a pagar y que, por ende, exista la oportunidad para que se reduzca el monto de la obligación, violaría los derecho de quienes han cumplido cabalmente con sus obligaciones en los montos resultantes de aplicar la tarifa consagrada *a priori* en la ley. Vale la pena resaltar en este punto que la Corte Constitucional, en diversos pronunciamientos, ha proscrito las amnistías tributarias en el ordenamiento con base en los principios referidos en líneas precedentes.⁴²

El profesor Mauricio Plazas Vega responde a cada una de las críticas con suficiencia y defiende la procedencia de los métodos alternativos de solución de controversias en la órbita de lo tributario.⁴³ Frente a la violación de la reserva de ley tributaria, el autor argumenta que la relación que existe entre el contribuyente y la administración no debe entenderse como una entre desiguales, sino por el contrario como un vínculo entre pares. De manera que nada obsta para que en el marco de la aplicación de un MASC los sujetos de la relación jurídica tributaria puedan negociar.

⁴² Al respecto véase: Corte Constitucional. Sentencias C-260/93, C-511/96 y C-833/13. Dijo la Corte en este último pronunciamiento que: “*Las amnistías tributarias comprometen, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones (...) De ahí que resulten inadmisibles las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente.*”

⁴³ Pablo Ángel Vallejo señala entre las bondades de la aplicación de los métodos de solución de controversias en el derecho tributario: la especialización que pudiera tener el árbitro frente al juez en las controversias de este tipo, la ventaja de un proceso mucho más ágil, regido por la celeridad y la posibilidad de enfrentar la evasión fiscal a través de los mismos. Al respecto véase: (Ángel Vallejo, 2010, pp. 289-317)

En el mismo sentido, debe entenderse que la plenitud hermética del ordenamiento jurídico es una panacea superada, En efecto, la ley, como cualquier creación humana, adolece de defectos, vacíos e imperfecciones.⁴⁴ Si bien, la obligación jurídico tributaria solo puede tener fuente legal, las interpretaciones disimiles y la aplicación misma de la ley puede generar conflictos que serían fácilmente superables mediante el uso de los MASC.

En lo que toca a la indisponibilidad del crédito tributario, no siempre lo que es objeto de discusión entre la administración y el contribuyente se caracteriza por ser cierto e indiscutible. Resulta esencial que exista un grado de indeterminación suficiente para que proceda la aplicación de los MASC en materia tributaria.⁴⁵ Dicho argumento resulta particularmente interesante para los precios de transferencia, pues como bien lo refiere el propio cuerpo de las Guías OCDE, la determinación de los precios entre vinculados de acuerdo al principio de plena competencia no es una ciencia exacta, sino más bien un arte. De hecho, el análisis casuístico que exigen las Directrices para la aplicación de los métodos, es viva muestra de que el grado de indeterminación es alto cuando de fijar el precio se trata.⁴⁶

⁴⁴ Zornoza citado por Ángel Vallejo expresa que la determinación del tributo no siempre obedece a un procedimiento mecánico que no supone mayores complejidades. *Ibidem*.

⁴⁵ En ese mismo sentido anota Ángel Vallejo, citando al propio profesor Plazas: *“Debe quedar claro que lo que somete al tribunal arbitral no es el derecho de recaudar el tributo sino la controversia que, por la incertidumbre que la rodea, hace que ni la administración ni el contribuyente tengan un derecho asegurado.”* *Ibidem*.

⁴⁶ Dice la OCDE: *“Es posible que los contribuyentes y las administraciones tributarias lleguen a diferentes resultados al determinar el precio bajo condiciones del principio de pleno competencia debido a la complejidad de los asuntos relativos a los precios de transferencia y las dificultades en la interpretación y evaluación de las circunstancias de cada caso”* (Traducción propia). Véase: (OCDE, 2010)

Por último, frente a la crítica relativa al principio de igualdad, el profesor Plazas explica que el hecho de que los métodos alternativos de solución de controversias estén abiertos a todos los ciudadanos, es garantía de la igualdad. Vale la pena resaltar que las razones expuestas cobran sentido únicamente cuando se trata de actos administrativos de contenido particular. Esto es lógico por cuanto los actos administrativos de carácter general producen efectos *erga omnes* y, por ende, necesariamente deben estar amparados bajo una protección jurídica reforzada en cuanto involucran, eventualmente, principios como el interés general y el orden público que bajo ninguna circunstancia pueden ser objeto de discusión en sede arbitral. En contraposición, los actos particulares tienen como destinatario al individuo. De manera que, solo produce efectos frente a quien se dirige.

En defensa de los MASC en el derecho tributario, otros autores (Angel Vallejo, 2010, pp. 289-317) sostienen que al menos desde la Constitución Política no existe prohibición expresa que trunque la procedencia de los métodos alternativos de solución de controversias en el derecho tributario. En efecto el artículo 116 de la Carta establece que: *“Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley.”* De allí que, a partir de una lectura detallada, pueda concluirse que la disposición constitucional no limita la procedencia de los MASC a la materia de la que se ocupen.

De lo dicho hasta este punto, compartimos la tesis del profesor Plazas.⁴⁷ La razón de fondo que subyace en la controversia relativa a la procedencia de los métodos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, no es otra distinta a la percepción equivocada de la prevalencia de la administración sobre el contribuyente. Es inevitable aceptar que los actos administrativos gozan de presunción de legalidad y que, por ende, en principio se entiende que fueron expedidos de acuerdo a la Constitución y la ley.⁴⁸ Sin embargo, discutir la legalidad del acto en sede arbitral no desconoce ninguna de las garantías constitucionales por una sencilla razón: el árbitro es tan juez como el funcionario que administra justicia en el Estado, pues está sometido al imperio de la ley y, por ende, su actuación debe ser acorde a derecho. De hecho, los árbitros están sujetos a un régimen de impedimentos y recusaciones que remite al Código de Procedimiento Civil, el Código Único Disciplinario y que además, incluye la violación del deber de información previsto en el artículo 15 de la ley 1563 de 2012.

Empero, tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado sostienen en un sinnúmero de pronunciamientos que la legalidad de los actos administrativos no

⁴⁷ Creemos que en materia tributaria solo proceden los métodos alternativos de solución de controversias hetero compositivos, por cuanto hay un tercero imparcial que deberá decidir la controversia SIEMPRE en derecho. Las decisiones técnicas y en equidad estarían proscritas por cuanto, a pesar de todo, la complejidad de los temas tributarios y la sensibilidad de los recursos públicos vetan este tipo de modalidades. En ese mismo sentido, los métodos auto compositivos se caracterizan por dar amplia cabida a la autonomía de la voluntad, se concretan en acuerdos entre las partes que producen efectos de cosa juzgada y prestan mérito ejecutivo. En materia tributaria, la autonomía de la voluntad no puede tener la amplia cabida que tiene en el derecho tributario.

⁴⁸ Una de las grandes críticas que se formulan frente a la procedencia de los MASC en el derecho administrativo en general es que “el acto administrativo como manifestación del ejercicio del poder público (...) no puede ser objeto de conciliación o transacción porque estos son los medios que tiene la administración para atender la necesidad de los administrados y cumplir los fines del Estado. Véase: (Pietro Lara, 2010, pp.115-138)

pueden ser objeto de controversia en la justicia arbitral. Dice el máximo tribunal de la jurisdicción constitucional: *“el orden jurídico (...) no es objeto de disposición, pues se entiende que cuando la administración dicta un acto administrativo lo hace en uso de las potestades que la Constitución y la ley le han asignado, sin que a los particulares les pueda asistir la facultad de emitir fallos sobre ese particular”* (Corte Constitucional. Sentencia C-1436/06.)

Frente a la tesis de la Corte Constitucional, el argumento que puede esgrimirse –y que compartimos en plenitud- es el expuesto por el profesor Mauricio Plazas respecto de los actos administrativos de carácter particular. Es esencial que la intangibilidad del acto administrativo general se mantenga por los intereses envueltos, pero no hay una razón ni desde la óptica constitucional ni mucho menos desde los principios del derecho administrativo que permita justificar la prohibición de discusión de los actos de contenido particular en sede arbitral.

En sintonía con la guardiana de la Constitución, el órgano de cierre de la jurisdicción contencioso administrativa sostiene que *“el ejercicio del poder público no es una materia susceptible de transacción, razón por la cual la justicia arbitral carece de facultad legal para juzgar la legalidad de los actos administrativos.”*⁴⁹ Como se observa, la postura del Consejo de Estado parte del supuesto de que únicamente son objeto del arbitraje aquellos derechos que sean transigibles. Sin embargo, como se explicará a continuación la ley 1563 de 2012, que

⁴⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 23 de agosto de 2001. C.P. María Elena Giraldo Gómez. Citado por (Angel Vallejo, 2010)

actualmente constituye el marco normativo del arbitramento en Colombia, supera dicho argumento.

En efecto, el artículo primero de la ley señala que: *“El arbitraje es un mecanismo alternativo de solución de conflictos mediante el cual las partes defieren a árbitros la solución de una controversia relativa a asuntos de libre disposición o aquellos que la ley autorice.”* De esta manera, la más reciente producción legislativa sobre el arbitraje no se limitó, como lo hiciera el antiguo Decreto 2279 de 1989⁵⁰, a dar vía libre al arbitramento única y exclusivamente cuando se trate de derechos transigibles, sino que abre el camino para que sea la propia ley la que determine cuando es procedente acudir a este mecanismo alternativo de resolución de controversias.

Todo esto parece confirmar que no está cerrada la puerta para que se regule el arbitramento tributario en nuestro país. Como bien se reseñó en líneas precedentes, no existen impedimentos constitucionales para la procedencia del arbitraje tributario. De hecho, existe la más amplia libertad de configuración legislativa. Esto, en concordancia con el último acápite del artículo 116 constitucional que delega, en cabeza del legislador, la labor de regular los términos y condiciones bajo los cuales los particulares puedan ejercer funciones jurisdiccionales. Así las cosas, siempre que la ley autorice la procedencia del arbitramento en materia fiscal, este será viable en el ordenamiento patrio.

⁵⁰ El inciso primero del artículo 1 decía: *“El arbitraje es un mecanismo por medio del cual las partes involucradas en un conflicto de carácter transigible, defieren su solución a un tribunal arbitral, el cual queda transitoriamente investido de la facultad de administrar justicia, profiriendo una decisión denominada laudo arbitral.”*

Ahora bien, en lo que toca con la materialización del trámite arbitral, en algunos países en los que se acepta el arbitramento fiscal debe mediar acuerdo entre la administración tributaria y el contribuyente para acudir a este mecanismo alternativo de solución de controversias. En los Estados Unidos, las reglas de práctica y procedimiento de la Corte Fiscal Norteamericana prevén el arbitraje voluntario y obligatorio en materia fiscal. En ese sentido, el literal a de la regla fiscal 124 establece que las partes pueden someter a arbitramento voluntariamente todas aquellas controversias que se susciten entre ambas. Para ello, pueden acudir al mecanismo de solución de conflictos en cualquier momento pero con la condición de que la controversia no se hubiere ventilado en juicio previamente.

Es importante resaltar en este punto que, tal como lo reseñábamos en líneas precedentes, es indispensable una estipulación entre las partes que contenga: *“a) los asuntos que podrá conocer el tribunal arbitral, b) la decisión de someterse de manera obligatoria a la decisión de los árbitros, c) la identificación del arbitro y del procedimiento aplicable, d) el pago de honorarios, e) la prohibición de comunicaciones ex parte y e) las demás estipulaciones que las partes consideren pertinentes.”* (Traducción propia) (US Tax Court, 2011)

Por último, en respuesta a las críticas de los contradictores del arbitraje fiscal, la solución estadounidense es interesante pues existe una continua labor de fiscalización en cabeza de la jurisdicción tributaria. Por lo cual, las partes y el árbitro deben estar en contacto continuo con la Corte Fiscal. Para ello, deben informar cualquier hallazgo, reporte o decisión que adopte el tribunal de arbitramento. De manera

semejante, la Corte puede emitir las directrices que considere pertinentes tanto al panel arbitral como a las partes.

En contraste con la tendencia en Estados Unidos, hay autores (Angel Vallejo, 2010, pp. 312-317) que abogan porque la posibilidad de acudir al arbitramento tributario sea un derecho del contribuyente que opere *ex lege*. Es decir, la decisión final estaría en cabeza del contribuyente, pues la propia ley abre la puerta a que sea este quien opte por la justicia arbitral o contenciosa. En síntesis, no sería necesaria estipulación entre las partes para someter el conflicto al arbitraje.

La solución norteamericana nos parece mucho más razonable, por cuanto si bien la negativa de la autoridad tributaria puede truncar los benéficos resultados del arbitramento fiscal, es indudable que uno de los principios esenciales del arbitramento es la voluntariedad. De manera que, necesariamente deberá existir un acuerdo entre la administración y el contribuyente para acudir al arbitraje. Sin embargo, debe ser la ley la que se ocupe de tratar estos detalles con minucia con aras de garantizar un sistema claro y diáfano.

7.1.3.2. Arbitraje fiscal internacional

A nivel internacional, son varios los Modelos de Convenio y tratados bilaterales que contemplan el arbitraje fiscal, por lo que su viabilidad no resulta tan controversial como en el nivel interno al derivarse de una decisión soberana de los Estados. En efecto, el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de Naciones Unidas prevé la

posibilidad de acudir al arbitraje cuando quiera que se cumplan dos requisitos: en primer lugar, que el contribuyente hubiese presentado su caso a la autoridad competente cuando las garantías de la Convención se vulneren y, en segundo lugar, que las autoridades involucradas no hubiesen llegado a un acuerdo en un término de tres años desde la presentación del caso.

De manera semejante, el artículo 25 del Modelo OCDE concede la facultad al contribuyente afectado de acudir al arbitramento siempre que concurran las mismas circunstancias previstas en el Modelo de la ONU. Como se observa, los instrumentos internacionales que se reseñan únicamente se refieren a aquellos eventos fácticos en que se configuran circunstancias de doble imposición en perjuicio del contribuyente. De ahí que, estén involucradas las autoridades tributarias de dos o más Estados, quienes deben negociar antes de que se cumpla el tiempo necesario para acudir al arbitramento.

Este enfoque, que en principio se aleja del problema que tratamos en el presente trabajo que consiste básicamente en la divergencia de criterios entre el contribuyente y la administración respecto de la aplicación de los métodos OCDE para determinar el precio de acuerdo a los estándares del principio de plena competencia, resulta ser sumamente útil para superar los problemas que se desprenden del hecho de que exista un laudo con efectos única y exclusivamente a nivel interno, como lo expondremos más adelante.

Ahora, en lo que toca con el arbitraje en precios de transferencia, la idea no es reciente. En los noventas, en el marco de las Comunidades Económicas Europeas, se

expidió la Convención Multilateral 90/436 que previó la creación de un órgano consultor cuyas decisiones resultan vinculantes si en un lapso de tiempo no hay acuerdo entre las autoridades tributarias sobre la corrección de utilidades entre vinculados económicos. (Troya Jaramillo, 2004, pp. 34-36) .En principio, de acuerdo a la Convención, los Estados están obligados a informar a las multinacionales los ajustes de utilidades que pretendan realizar, para que estas a su vez adviertan a sus subordinadas y a las autoridades tributarias de otros Estados que resulten envueltas. Si los Estados involucrados y la empresa aceptan el ajuste, no hay lugar al trámite arbitral.

Empero, si hay discusión, el procedimiento que prevé la Convención europea permite a cualquier multinacional, con domicilio en cualquiera de los Estados parte del tratado, iniciar reclamaciones ante las autoridades competentes a nivel local en caso de que se viole el artículo cuarto del acuerdo internacional que consagra la aplicación del principio de plena competencia. Cuando quiera que la violación del convenio involucre a otro Estado parte, este deberá ser requerido por el Estado ante el cual se elevó la reclamación para iniciar negociaciones con miras a llegar a un mutuo acuerdo. En caso de que los Estados no lleguen a un acuerdo dentro de los dos años siguientes a la presentación del caso por parte de la multinacional, deberá constituirse una Comisión Consultiva compuesta por dos representantes de la autoridad tributaria de cada país y un número par de expertos independientes designados por los Estados parte de la Convención.

Una vez constituida la Comisión, la multinacional debe contar con un representante ante la misma, y deberá, adicionalmente, aportar todos los documentos y evidencia necesaria para que la Comisión adopte una determinación. Finalmente, la Comisión Consultiva proferirá una opinión que carece de obligatoriedad. Esto por cuanto los Estados envueltos en la *litis* pueden, de común acuerdo, apartarse de la decisión de la Comisión y adoptar una propia que elimine el problema constitutivo de doble imposición. Ahora bien, si en el transcurso de seis meses no existe acuerdo, la decisión de la Comisión Consultiva se torna obligatoria. (Artículo 6)

De otro lado, el capítulo cuarto de las Guías sobre precios de transferencia expone una serie de propuestas para prevenir y solucionar controversias que pueden derivarse de establecer el precio de la transacción de acuerdo al mercado. El texto de las Directrices menciona el artículo 25 del Modelo OCDE y la posibilidad que se desprende del mismo para acudir al trámite arbitral, previo agotamiento del procedimiento de mutuo acuerdo entre los Estados. Cuando no exista pacto arbitral, la decisión que adopte el tribunal de arbitramento no es obligatoria para las partes del proceso. De allí la importancia de admitir el trámite arbitral a nivel interno e internacional en material fiscal.

En este punto, conviene evaluar la conveniencia, para el caso colombiano, de limitar el arbitraje sobre precios de transferencia a nivel interno o, por el contrario, extenderlo a nivel internacional con la participación de las autoridades tributarias de otros Estados. Las Directrices de la OCDE contienen recomendaciones útiles para efectos de dilucidar este punto. En efecto, otro de los mecanismos sugeridos por las

Guías para superar los conflictos que pueden existir entre el contribuyente y la autoridad tributaria resultan ser los Acuerdos Anticipados de Precios.

Los APA son convenios entre la empresa multinacional y la administración fiscal que permiten delimitar aspectos como el método aplicable y los criterios de comparabilidad para determinar el precio de un número determinado de transacciones entre vinculados económicos en un período de tiempo, que para el caso colombiano, y de acuerdo al artículo 260-10 del Estatuto Tributario, comprende el año en que se eleva la solicitud, el año inmediatamente anterior y los tres períodos gravables siguientes a la suscripción del acuerdo. (OCDE, 2010, p. 199)

De acuerdo a la OCDE, los APA pueden clasificarse de acuerdo al número de Estados participantes en: unilaterales, bilaterales o multilaterales. Los primeros se refieren a aquellos convenios en los que única y exclusivamente intervienen la empresa multinacional, como contribuyente, y la administración tributaria de un solo Estado. Los segundos, por su parte, involucran las autoridades de dos Estados para la suscripción del acuerdo con el contribuyente. Por último, en los APA multilaterales intervienen más de dos Estados. (OCDE, 2010, p. 178) En el sentir de la organización internacional, los acuerdos anticipados de precios unilaterales *“pueden afectar la responsabilidad fiscal de los vinculados económicos en otros Estados”* (Traducción propia) (OCDE, 2010, pp. 178-179). Cuando se habla de responsabilidad fiscal, en realidad se hace referencia al vínculo jurídico que impone la obligación tributaria en cabeza del sujeto pasivo de esta. Bajo esta perspectiva, las Guías sobre precios de transferencia sugieren preferir los Acuerdos Anticipados de Precios bilaterales o

multilaterales por tres razones fundamentales: en primer lugar reducen el riesgo de que se presenten situaciones constitutivas de doble imposición, en segundo lugar *“son más equitativos con todas las administraciones tributarias y los contribuyentes involucrados”* (OCDE, 2010, pp. 178-179) y por último dotan de certeza la relación entre la multinacional y las autoridades de los distintos Estados.

Indiscutiblemente, las razones expuestas en las Directrices cobran relevancia desde el punto de vista práctico pues la culminación de un APA unilateral no tiene el impacto ni la eficacia suficiente. Lo dicho hasta aquí encuentra sentido en la medida en que si el problema que se pretende superar es la divergencia de criterio en la aplicación de los métodos OCDE para la determinación del precio de acuerdo al mercado, el acuerdo unilateral logra una solución incompleta pues al no ser posible la oposición del mismo ante jurisdicciones distintas, el conflicto entre el fisco y el contribuyente subsistirá en los Estados en donde no se hubiese celebrado el Acuerdo Anticipado de Precios.

Dicho argumento es idénticamente replicable para la solución propuesta en el presente trabajo que no es otra que el arbitramento fiscal. Es un hecho evidente que tanto en el arbitraje nacional como en el internacional, la decisión que adopte el tribunal sólo puede producir efectos para las partes entre quienes se suscita la controversia. En ese sentido, el hecho de que el arbitraje sea nacional soluciona parcialmente la divergencia entre la autoridad colombiana y el obligado tributario pues el laudo no puede vincular a otros Estados con los que el contribuyente tenga el mismo problema. Ni siquiera mediante la figura del *exequátur* que brinda eficacia a la

decisión del panel arbitral en otros Estados pues, como se expuso, el laudo únicamente produce efectos *inter partes*.

Así las cosas, el mecanismo más eficaz para solventar el problema y obtener una decisión que sea vinculante resulta ser el arbitraje tributario a nivel internacional, esto es, con la participación de los Estados en cuyos territorios tengan domicilio las sucursales, filiales y matrices de la empresa multinacional. Consecuentemente, las virtudes del laudo internacional son múltiples: primeramente, la posibilidad de obtener una decisión definitiva sobre la controversia entre la administración y el obligado tributario.

Ello no implica que se excluya la posibilidad de celebrar Acuerdos Anticipados de Precios que apliquen hacia futuro, más aún si se tiene en cuenta que la determinación del precio de acuerdo al principio de plena competencia se identifica más con un arte que con una ciencia. Esto se explica porque la decisión del tribunal arbitral se limita únicamente a solucionar el objeto del litigio, es decir la controversia respecto del método aplicable a determinadas transacciones. De manera que, para conflictos posteriores puede acudirse nuevamente al arbitraje, pues se desestima uno de los elementos esenciales de la triple identidad jurídico procesal de la cosa juzgada (hechos-partes-pretensiones): el soporte fáctico.

En segundo lugar, la decisión es vinculante para todas las partes en el proceso, tanto para los Estados como para el contribuyente. Esta particularidad supera los problemas derivados de la aplicación del arbitraje nacional para la resolución de

controversias en precios de transferencia, pues al contribuyente se le aplicará un único método en todas las jurisdicciones fiscales en las que tenga domicilio.

De manera que, a la postre, se reducen los factores que pueden constituir doble imposición pues los Estados al adoptar la decisión soberana de someterse al arbitraje, aceptan como vinculante el laudo que profiera el tribunal y estarán en la obligación de acatarlo y ejecutarlo. En sentido semejante, el hecho de que el laudo obligue a las partes del proceso supera el enfoque de la Convención Europea que solo brinda efectos obligatorios al Concepto de la Comisión Consultiva si no existe acuerdo entre los Estados envueltos en la controversia, lo que a nuestro juicio genera una dilación injustificada para el contribuyente.

Finalmente, el laudo arbitral brinda certeza al contribuyente. No solo como consecuencia de la uniformidad que se desprende de la decisión sino también porque a lo largo del trámite se garantiza el debido proceso. Bajo este entendido, quien represente los intereses de la persona jurídica tiene amplias posibilidades probatorias para demostrar que el método aplicable es el que aduce, en contraposición al que defiende la autoridad tributaria. Ello se acompasa con la visión estática de la relación jurídico tributaria que sitúa en un plano de igualdad al contribuyente y la administración. De igual manera en términos de procedimiento, la celeridad que caracteriza al arbitraje permite superar la situación de indefinición del sujeto pasivo de la obligación, pues los plazos suelen ser más cortos en comparación a cuando se acude a la jurisdicción estatal.

En ese sentido, el arbitraje fiscal que proponemos en el presente trabajo debe recoger las características más benéficas de los instrumentos internacionales que existen en la materia, pero además incorporar algunas otras que favorezcan la resolución eficaz de controversias. Para empezar, es indispensable que el mayor número de Estados a nivel mundial acoja al arbitramento fiscal internacional como mecanismo de resolución de controversias en lo que toca a los precios de transferencia.

Bajo esta perspectiva, y en razón a la naturaleza jurídica de la OCDE como Organización Internacional⁵¹, resulta conveniente que se adopte el procedimiento arbitral en una conferencia multilateral que permita la participación de Estados miembro y no miembro de la OCDE⁵² y que haga explícita referencia al artículo 25 del Modelo de Convenio de la misma organización internacional, pero que supere algunos problemas nodales del mismo. Vale la pena resaltar, que la determinación del precio de acuerdo a los estándares del mercado está prevista por el Modelo OCDE en el artículo noveno, y en las propias Guías que para autores como Kimura son el parámetro de interpretación por excelencia de dicho artículo. (Kimura, 2012, pp. 238-241)

En primer lugar, uno de los problemas más críticos de la solución prevista en el Modelo de Convención es el relativo a los plazos para acceder tanto a la solución

⁵¹ La OCDE es una organización internacional de cooperación, razón por la cual los Estados por excelencia no pueden transferirle competencias, a diferencia de las organizaciones internacionales de integración. En ese sentido, no resulta conveniente la creación de un órgano jurisdiccional en el seno de la misma.

⁵² Permitir la participación de miembros y no miembros, robustece el efecto de la Convención multilateral.

amistosa como al propio arbitramento. En efecto, es requisito indispensable que el contribuyente realice una reclamación ante la autoridad tributaria del Estado con quien se presenta la controversia dentro de los tres años siguientes a la notificación del acto que contraría el Modelo de Convenio.

El término resulta razonable tanto para el contribuyente como para el fisco. Empero, la pregunta fundamental resulta ser si el contribuyente debe agotar todos los mecanismos de defensa que existen a nivel interno para acudir al procedimiento amistoso. El comentario del artículo 25 resalta que las disposiciones del Modelo deben interpretarse de la manera más beneficiosa para el contribuyente (OCDE, 2012). Por esta razón, bien puede este acudir al trámite de resolución amistosa sin agotar los recursos internos, pero en todo caso con dos posibilidades: la suspensión o la renuncia voluntaria a incoar los procedimientos internos a que haya lugar. Lógicamente resulta mucho más favorable la primera alternativa.

A renglón seguido, se otorga un término de dos años a las autoridades fiscales de los Estados para resolver el conflicto de manera auto compositiva.⁵³ En este punto es esencial destacar que, mientras este en curso el procedimiento de mutuo arreglo, los atributos de ejecutividad y ejecutoriedad del acto que se discute deben quedar suspendidos de manera provisional, mientras se obtiene una decisión definitiva. Ello por cuanto sería mucho más traumático retrotraer los efectos si el acto es modificado como consecuencia de un eventual arreglo. Así mismo, el contribuyente debe tener

⁵³ Es necesario que se mantenga el procedimiento amistoso, pues uno de los principios fundantes del derecho internacional es la resolución pacífica de controversias con base en la cooperación internacional. Al respecto véase: (Organización de Naciones Unidas (ONU), 2010)

pleno acceso a toda la información y alegaciones que realicen los Estados involucrados y debe garantizarse su derecho de defensa y, en general, su participación a lo largo de todo el proceso.

Una vez vencido el termino de dos años sin que exista acuerdo entre los Estados, el contribuyente puede acudir al arbitramento.⁵⁴ A nuestro juicio, y en concordancia con las propias Guías, este termino es demasiado extenso, si se tiene en cuenta que tanto el uso de las tecnologías como el auge de los tratados bilaterales y multilaterales para el intercambio de información fiscal facilitan la comunicación entre autoridades tributarias. En ese sentido, el Convenio propuesto deberá reducir el término a un año o seis meses, de modo que la posibilidad de acudir al arbitraje no se dilate en el tiempo.

En segundo lugar, en lo que atañe al procedimiento, la elección de los árbitros debe hacerse en concordancia con la tendencia internacional: uno elegido por los Estados involucrados, uno por el contribuyente y un tercero designado conjuntamente por los dos primeros. Este último posee el voto dirimente. En nuestro concepto, resulta esencial que el panel arbitral posea experticia en el campo de los precios de transferencia y que conozca el cuerpo de las Directrices, que son en últimas el patrón jurídico para emitir la decisión en derecho.

En el marco de lo netamente procesal, deben existir oportunidades para manifestar cualquier causal de impedimento o recusación, entendida como cualquier situación

⁵⁴ El Convenio que se propone debe permitir que el contribuyente acuda al arbitramento cuando no este conforme con el acuerdo al que hayan llegado los Estados.

que pueda afectar la imparcialidad e independencia del árbitro. De la misma manera, una vez el tribunal avoque competencia, y en sentido semejante a la legislación local para el arbitraje internacional, debe correr un término perentorio para fallar que puede oscilar entre seis a nueve meses. Sobra decir que debe garantizarse el derecho de defensa de las partes y el respeto irrestricto por las oportunidades para aportar y pedir pruebas. Para concluir con un espacio para las alegaciones y la lectura del fallo.

Por último, el Convenio multilateral debe garantizar que el laudo que se adopte produzca efectos inmediatos en los territorios soberanos de los Estados involucrados, sin la exigencia del trámite de reconocimiento regulado por la Convención de Nueva York de 1958, que en Colombia se denomina *exequátur*. De esta manera, se ahorran tiempos y se obtiene un procedimiento mucho más eficaz y favorable para el contribuyente directamente afectado.

En síntesis, son varios los retos que afronta el arbitraje fiscal internacional en materia de precios de transferencia para el caso colombiano. Ello en cuanto a nivel interno a la fecha no existen disposiciones que lo autoricen y sigue siendo muy polémica su viabilidad. Empero, son muchas las ventajas que se derivan de la aplicación de este mecanismo de resolución de controversias. En términos generales, el procedimiento previsto en el Modelo de Convenio OCDE es bastante óptimo para superar los problemas que se suscitan entre el contribuyente y las autoridades tributarias como consecuencia de la divergencia de criterio en la determinación del método aplicable al precio de transferencia. Sin embargo, es necesaria una regulación con términos más cortos que dinamicen el proceso y mucho más detallada y abierta,

para que el arbitraje fiscal en la materia tenga un efecto real y no meramente pretendido en la solución de conflictos en la materia.

7.2. La uniformidad y sus ventajas

Otra de las grandes ventajas de la incorporación de las Guías OCDE sobre precios de transferencia, tal como lo señala Serrano Antón es la reducción de costos administrativos y de negociación para las empresas multinacionales (Serrano Antón, 2014, p. 59).⁵⁵ La uniformidad en las legislaciones resulta particularmente atractiva para la inversión.⁵⁶ De hecho, la adopción de un régimen de precios de transferencia acorde a las Directrices OCDE cumple con un doble objetivo: la superación de obstáculos a la inversión extranjera y, simultáneamente, la eliminación de barreras al comercio internacional. (OCDE, 2011) Adicionalmente, coadyuva a la “*prevención de situaciones de abuso del derecho*”. (Aneiros Pereira, 2011, p. 6)

Esto se explica por cuanto la creación y desarrollo de actividades por parte de una sociedad en cualquier Estado implica un esfuerzo de carácter administrativo que, en lo jurídico, se traduce en la necesidad de acoplar la estructura y arquitectura de la persona jurídica a las exigencias de las legislaciones internas. En la órbita de lo tributario, la planeación en la materia deberá llenar los requisitos de los

⁵⁵ En igual sentido. Véase: (Pijil, 2008, p. 105)

⁵⁶ Cada día es más importante la inversión proveniente de las empresa multinacionales para los Estados. En Chile por ejemplo para el año 2009 las inversiones de multinacionales ascendieron a los US 12.702 millones. Véase. (Hurtado Araneda, 2011, p-511)

ordenamientos estatales. En ese sentido, la adopción de las Guías OCDE ahorra costos administrativos para las empresas multinacionales, quienes deberán seguir un único cuerpo normativo de derecho, para efectos de la tributación en lo que toca a los precios de transferencia.

Bajo la misma perspectiva, la uniformidad a nivel internacional mediante la incorporación de las Directrices dota de garantías a las empresas multinacionales. Ello por cuanto, la existencia de un régimen estandarizado permite conocer *ex ante* a la empresa como contribuyente tanto la filosofía como las obligaciones y deberes formales en su cabeza y, a la par, evita que los Estados diseñen legislaciones manifiestamente contrarias a los principios internacionalmente aceptados e incluso a la principalística constitucional, en detrimento del obligado tributario.

Por las razones expuestas, la adopción de las Guías es sinónimo de bienestar para las finanzas públicas de los Estados pues resulta atractiva para la inversión extranjera y, en simultánea, beneficia a las empresas multinacionales quienes pueden desarrollar sus negocios y actividades ahorrarán costos y estarán mucho menos expuestas a situaciones que las puedan perjudicar.

Conclusiones

- El problema de los precios de transferencia surgió al finalizar la II Guerra Mundial y ocupa la atención del Derecho Tributario Internacional desde entonces. El rol de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el desarrollo de un régimen jurídico que responda a la doble problemática que se deriva del *transfer pricing*: la evasión fiscal y la doble imposición, ha sido trascendental y exitoso.
- Las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias constituyen un cuerpo de derecho blando o *soft law* que no produce efecto directo en los ordenamientos de los Estados miembro al carecer de vinculatoriedad, pero que buscan incentivar un comportamiento positivo en los mismos. Por esta razón, han sido acogidas en la mayoría de Estados a nivel mundial como parámetro interpretativo o supletivo de las legislaciones locales, e incluso de forma directa y prevalente como en el caso austriaco, pues desarrollan el principio de plena competencia, sobre el cual se asienta el régimen internacional en la materia.
- El papel activo de la mayoría de autoridades tributarias en el contexto internacional en la aplicación de las Directrices refuerza la idea de que es necesario adaptar las legislaciones locales a los preceptos de las mismas.

- En Colombia, la sentencia C-690 de 2003 declaró inexecutable la remisión interpretativa a las Guías que contenía la ley 797 de 2002, bajo el argumento de que la única interpretación con autoridad está en cabeza del legislador. Sin embargo, y a pesar de que reconoce la importancia de las mismas para efectos interpretativos, reprocha el hecho de que Colombia no hiciera parte de la OCDE para entonces y que las propias Directrices no hubiesen sido incorporadas a nivel local. Asiste razón al máximo Tribunal de la jurisdicción constitucional en cuanto a la declaratoria de inconstitucionalidad por la ausencia de interpretación auténtica. Empero, con el inminente ingreso de Colombia a la OCDE y la adopción de las Guías mediante ley, no se advierte parámetro sospechoso de inconstitucionalidad que pueda truncar la incorporación, pues de esta manera se superan los reproches de la Corte.
- El Consejo de Estado, como máximo Tribunal de la jurisdicción contencioso administrativa, no ha recurrido al texto de las Directrices sobre precios de transferencia para resolver controversias en lo tributario, como ha ocurrido en otros países con no poca frecuencia. Por esta razón, la incorporación vía jurisprudencial está lejos de materializarse en Colombia. Como se advierte del pronunciamiento examinado en la monografía, si bien el impugnante invocó el texto de las Guías para defender su pretensión, el Tribunal administrativo no se pronunció al respecto.
- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los instructivos para el diligenciamiento de la declaración informativa de precios de transferencia, ha

resaltado anualmente la importancia de las Directrices como parámetro interpretativo no vinculante. Dicha posición debe re evaluarse a la luz del ingreso de Colombia a la OCDE, pues no parece coherente con las obligaciones impuestas en la hoja de ruta expedida por la organización internacional que exige armonía entre sus instrumentos y los regímenes internos.

- Las formas de incorporación de las Guías que identifica la doctrina se resumen en tres: la adopción mediante ley, la incorporación por medio de las resoluciones y circulares y la aplicación en los conflictos jurisdiccionales entre multinacionales y el Estado. Como se advirtió previamente, esta última posibilidad no ha tenido desarrollo en Colombia y tampoco es satisfactoria, pues como quiera que cada Tribunal brinda un alcance particularizado y distinto al contenido de las Guías, la pretensión de uniformidad que busca el régimen de precios de transferencia de la OCDE brillaría por su ausencia.
- La adopción de las Guías por medio de las resoluciones y circulares de la autoridad tributaria resulta ser insuficiente, pues tal cual como en la mayoría de Estados a nivel mundial, en Colombia estas únicamente son vinculantes para los funcionarios de la DIAN y no para los particulares, más aún si se tiene en cuenta que los destinatarios del régimen de precios de transferencia son también las empresas multinacionales. Así mismo, también se afecta el propósito de uniformidad y las interpretaciones particulares pueden resultar perjudiciales para el contribuyente. Aunado a lo anterior, los Conceptos de la

DIAN no pueden derogar ni adicionar la legislación existente en Colombia, por lo que la solución es insatisfactoria.

- La incorporación a través de ley es la solución más discutible desde el punto de vista doctrinario, pues de ella se pregona la vulneración de multiplicidad de principios tributarios e incluso constitucionales. Sin embargo, esta es la solución que defendemos por ser la más adecuada. La adopción en Colombia mediante ley no puede limitarse a transcribir el texto de las Directrices pues estas no son exhaustivas y se necesita la intervención parlamentaria para efectos de complementarlas. Es necesario que la legislación se construya a partir de los conceptos y definiciones básicas que contienen las Directrices y que todo el desarrollo normativo que se realice siga las instrucciones previstas en las mismas. De esta manera se suple la pretendida violación al principio de reserva de ley que pregonan los críticos.
- En cuanto a los problemas relativos a la seguridad jurídica, la publicidad y los mecanismos de control judicial, la propia incorporación legal soluciona cada uno de ellos puesto que en Colombia se exige la publicidad como requisito para que la ley produzca efectos y así mismo existen múltiples mecanismos para su control en sede constitucional y contenciosa. De igual manera, el principio de irretroactividad de la ley tributaria impide que una versión actualizada de las Directrices aplique hacia el pasado.
- En Colombia si bien existe una legislación en materia de precios de transferencia construida a partir de la normativa mexicana, que se basa a su

vez en las Directrices y el Modelo de Convenio Tributario OCDE, es útil la adopción de las primeras, pues la OCDE, como organización internacional con experticia en la materia, actualiza las Guías periódicamente a la luz de los retos de la tributación internacional que son dinámicos por excelencia. En ese sentido, la incorporación permite al país contar con una legislación a la vanguardia de las tendencias internacionales, con eficacia comprobada ante la tecnicidad en la aplicación y desarrollo del principio de plena competencia y sus métodos.

- Otra forma de incorporación que se examinó fue la posibilidad de las Guías de tener aplicación directa, en caso de que la OCDE fuese una organización internacional de integración. En este caso, es requisito indispensable la existencia de un Parlamento comunitario para que no se viole la reserva de ley. Sin embargo, para ello habría que modificar el tratado constitutivo de la organización y, en todo caso, un movimiento de integración universal está lejos de ocurrir en la realidad.
- Del análisis de la relación entre la doctrina del estoppel y la aplicación de las Guías se puede concluir que Colombia debe prestar su consentimiento a la Recomendación C(95) 126 para que se pregone la aplicación del estoppel en seguimiento del principio de buena fe. Aún cuando para la doctrina es controversial dicha solución pues en su sentir no se puede tornar obligatorio lo que no lo es.

- Las ventajas de la incorporación de las Guías sobre precios de transferencia se resumen en básicamente dos: la prevención y solución eficaz de conflictos entre la autoridad tributaria y los contribuyentes y la garantía de un régimen internacional uniforme atractivo para la inversión extranjera, que facilita el ahorro de costos administrativos y situaciones de abuso del derecho, que convienen a las empresas multinacionales.
- Aún cuando se adopten las Guías y se prevengan conflictos entre la autoridad tributaria y el contribuyente, es posible que subsistan problemas derivados de la divergencia en la aplicación de los métodos contenidos en las mismas. Es así como la solución propuesta aborda la suscripción de un acuerdo multilateral con expresa referencia al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario que permita someter este tipo de controversias al arbitramento fiscal internacional, pues la participación de los Estados involucrados es indispensable para que el laudo que se adopte tenga eficacia real. Sin embargo, es fundamental que en lo nacional se de vía libre al arbitramento fiscal, por medio de ley, para que las sentencias adoptadas en el marco de esa Convención multilateral propuesta puedan ser aplicadas en Colombia.

Bibliografía

- Angel Vallejo, P. (2010). La viabilidad jurídica del arbitraje tributario en Colombia. En V. autores, & Uniempresarial (Ed.), *Ensayos arbitrales* (págs. 289-317). Bogotá, Colombia: Cámara de Comercio de Bogotá.
- Aneiros Pereira, J. (Junio de 2011). Soft Law e interpretación: Las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. *Crónica tributaria* (6), págs. 3-10.
- Baistrocchi, E. (2000). The transfer pricing problem: The Argentinian Experience. *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, II (1), 39.
- Balzani, F. (2002). El ``transfer pricing´´. En V. U. (Coordinador), *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá, Colombia: Temis.
- Barbosa Mariño, J. D. (2006). El régimen de precios de transferencia en Colombia: un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica. (P. U. Javeriana, Ed.) *Universitas* (111), 33.
- Bernal Pulido, C. (2005). El precedente constitucional. En C. Bernal Pulido, & U. E. Colombia (Ed.), *El derecho de los derechos*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Bravo Arteaga, J. R. (2007). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario* (3a edición ed., Vol. I). (IEGIS, Ed.) Bogotá, Colombia: Legis.
- Calderón Carrero, J. M. (2007). The OECD transfer pricing guidelines as a source of tax law: is globalization reaching the tax law? *Intertax*, 35 (1), 24.
- Calderón Carrero, J. M., & Martín Jiménez, A. (2013). *Precios de Transferencia* (1a edición ed.). (INDESTA/SUNAT, Ed.) La Coruña, España: Netbiblo.
- Calderón Carrero, J. M. (2012). La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero Y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México* (16).
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Estados Unidos Mexicanos. (13 de Diciembre de 2013). *Ley del impuesto sobre la renta*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de Diputados: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf

Castro Jurado, S., & Del Rio, M. (09 de mayo de 2011). 2010 OECD Transfer Pricing Guidelines: Comments on the Impact in Andean Countries. (IBFD, Ed.) *International Transfer Pricing Journal*, XVIII (3), pág. 173.

Christians, A. (2007). Hard Law & Soft Law in International Taxation. *Wisconsin International Law Journal* (25).

Claus, S., & Gläser, L. (Marzo de 2012). *Austria*. Recuperado el 22 de junio de 2015, de www.freshfields.com/uploadedFiles/SiteWide/Knowledge/BNA_Austria.pdf

Convención de Viena sobre derecho de los tratados (1969). (23 de mayo de 1969). Recuperado el 6 de diciembre de 2015, de Convención de Viena sobre derecho de los tratados: http://www.oas.org/36ag/espanol/doc_referencia/Convencion_Viena.pdf

Customs, H. R. (01 de junio de 2011). *www.gov.uk*. Recuperado el 13 de junio de 2015, de [Statement of Practice I, Policy Paper: https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2011/statement-of-practice-1-2011#oecd-guidance](https://www.gov.uk/government/publications/statement-of-practice-1-2011/statement-of-practice-1-2011#oecd-guidance)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2012). *Declaración Informativa Individual y Consolidada Precios de Transferencia Año Gravable 2012*. (DIAN, Ed.) Recuperado el 30 de junio de 2015, de Dian: http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2013/precios_transferencia_2012.pdf

Engelen, F. (2008). How acquiescence and estoppel can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention. En Varios, & IBFD (Ed.), *The legal status of OECD Commentaries* (págs. 51-72). Ámsterdam, Países Bajos: IBFD.

Gerdes, I. (01 de septiembre de 2011). *The Austrian Transfer Pricing Guidelines 2010, Useful or Useless?* (C. Limewire, Ed.) Recuperado el 22 de junio de 2015, de Corporate Limewire: <http://www.corporativewire.com/top-story.html?id=the-austrian-transfer-pricing-guidelines-2010-useful-or-useless>

González Bendiksen, J. (1998). Precios de Transferencia. En I. C. (ICDT), & I. C. (ICDT) (Ed.), *XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

González-Béndiksen, J. (2003). Precios de transferencia: historia de desarrollo en Colombia. En V. autores, C. d. Bogotá, & B. &. (Edits.), *Precios de transferencia en*

Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado (pág. 71). Bogotá, Colombia: Uniempresarial.

Green, G. (2010). United Kingdom. En Varios, & D. & Phelps (Ed.), *Guide to International Transfer Pricing. Law, tax planning and compliance strategies* (3a edición ed.). Países Bajos: Kluwer Law International.

Gov UK. (02 de Febrero de 1988). *Income and corporation taxes Act 1988*. Recuperado el 12 de Diciembre de 2015, de [legislation.gov.uk: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1988/1/contents/enacted)

Gov UK. (18 de Marzo de 2010). *Taxation Act 2010*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de [legislation.gov.uk: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents)

Gov UK. (19 de Julio de 2011). *Finance Act 2011*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de [legislation.gov.uk: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/11/part/2/enacted](http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/11/part/2/enacted)

Hoyos Jiménez, C., & Godoy, J. P. (2003). Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente. En Varios, B. & Mackenzie, & Cámara de Comercio de Bogotá (Edits.), *Precios de transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*. Bogotá, Colombia: Uniempresarial.

Hurtado Araneda, H. (2011). Los métodos de transferencia y el ingreso de Chile a la OCDE. *Revista Chilena de Derecho*, XXXVIII (3), 511-544.

Ielyzaveta, G. (27 de Mayo de 2013). The Role of the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations for OECD and non-OECD countries. (U. d. Lund, Ed.) Lund, Suecia.

Japan National Tax Agency. (28 de junio de 2013). *Commissioner's Directive on the Operation of Transfer Pricing*. Recuperado el 19 de junio de 2015, de [www.nta.go.jp: https://www.nta.go.jp/foreign_language/07.pdf](https://www.nta.go.jp/foreign_language/07.pdf)

Jefatura del Estado español. (18 de Diciembre de 2003). *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Vigente hasta el 01 de Enero de 2017)*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de [Noticias Jurídicas: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t1.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t1.html)

Jones Day. (12 de abril de 2007). *German Transfer Pricing Rules in Practice*. Recuperado el 18 de agosto de 2015, de Jones Day Publications:

http://www.jonesday.com/german-transfer-pricing-rules-in-practice-12-04-2007/#_ftn6

Kimura, K. (2012). The commentary of the OECD Model Tax Convention as Two-Tiers Soft Law: Rule of conduct for tax authorities and living law for taxpayers. En A. Amatucci (Ed.), *International Tax Law* (2a edición ed., Vol. I, págs. 237-238). Nueva York, EEUU: Wolters Kluwer.

KMPG. (2013). *Netherlands*. Recuperado el 18 de junio de 2015, de Global Transfer Pricing Reviews: www.kmpg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/netherlands.pdf

Legis (Ed.). (2013). *Código de Comercio* (30 ed., Vol. I). Bogotá, Colombia: Legis.

Medina Muñoz, E. (1998). El estoppel, el verwinkung y la teoría de los propios actos. *AFESE* (31), 36-55.

Meza Martínez, C. (08 de marzo de 2003). Una aproximación a los precios de transferencia. (P. U. Javeriana, Ed.) *Universitas* .

Monroy Cabra, M. G. (2006). *Introducción al Derecho* (14a edición ed., Vol. I). (Temis, Ed.) Bogotá, Colombia: Temis.

Oates, M. A., & O'Brien, J. (07-08 de 2009). Transfer Pricing: The Arm's Length Standard: Why it Matters. (CCH, Ed.) *International Tax Journal* , págs. 12-13.

OCDE. (s.f.). *www.oecd.org*. (OCDE, Productor, & OCDE) Recuperado el 12 de junio de 2015, de OECD: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

OCDE. (13 de julio de 1995). *Recommendation C(95)126/FINAL*. Recuperado el 23 de diciembre de 2015, de Decisions, Recommendations and other Instruments of the Organisation for Economic Co-operation and Development: <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=87&InstrumentPID=310&Lang=en&Book=>

OCDE. (2005). *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce? Final Report*. (C. f. administration, Ed.) Recuperado el 08 de junio de 2015, de OECD: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

OCDE. (Enero de 2005). *Peer review of Mexican Transfer Pricing Legislation and Practices*. Recuperado el 23 de junio de 2015, de OECD: www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/28665215.pdf

OCDE. (22 de julio de 2010). *OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines*. (Recuperado el 08 de 08 de 2015, de OECD tax treaties: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm>)

OCDE. (2010). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010)*. (OCDE, Ed.) Recuperado el 11 de junio de 2015, de OECD library: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

OCDE. (Junio de 2011). *Legislación en materia de precios de transferencia - Propuesta de enfoque*. Recuperado el 02 de diciembre de 2015, de OECD: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/48275782.pdf

OCDE. (25 de octubre de 2011). *Transfer pricing country profile*. Recuperado el 19 de 06 de 2015, de www.oecd.org: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39424142.pdf>

OCDE. (20 de septiembre de 2012). *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio*. (OCDE, Ed.) Recuperado el 28 de junio de 2015, de OCDE: www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

OCDE. (22 de noviembre de 2012). *Transfer pricing country profile*. (OCDE, Ed.) Recuperado el 27 de junio de 2015, de OCDE: www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Argentina_YP%20CountryProfile2012.pdf

OCDE. (23 de septiembre de 2013). *C(2013)110/FINAL*. Recuperado el 28 de diciembre de 2015, de Roadmap for the accession of Colombia to the OECD Convention: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c\(2013\)110/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=c(2013)110/final&doclanguage=en)

Organización de Naciones Unidas (ONU). (24 de junio de 2010). *Resolución 2625 de 1970*. Recuperado el 02 de diciembre de 2015, de dipublico: <http://www.dipublico.org/3971/resolucion-2625-xxv-de-la-asamblea-general-de-naciones-unidas-de-24-de-octubre-de-1970-que-contiene-la-declaracion-relativa-a-los-principios-de-derecho-internacional-referentes-a-las-relaciones-de/>

Países Bajos. (8 de Octubre de 1969). *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de http://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/geldigheidsdatum_28-12-2015

Parra Escobar, A. (2011). Precios de Transferencia. En A. Parra Escobar, & Legis (Ed.), *Planeación tributaria y organización empresarial*. (4a edición ed., Vol. I). Bogotá, Colombia: Legis.

Pereira Valadão, M. A. (2007). Pode o soft law ser considerado fonte do direito internacional tributário? (U. C. Brasília, Ed.) *Revista de Direito Internacional Economico e Tributário* , 2 (1), 24.

Pietro Lara, R. (2010). El arbitraje en materia tributaria: límites a la reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario. En V. autores, & Uniempresarial (Ed.), *Ensayos arbitrales* (1a edición ed., Vol. I, págs. 115-138). Bogotá, Colombia: Cámara de Comercio.

Pijil, H. (2008). Beyond legal bindingness. En Varios, & IBFD (Ed.), *The legal status of OECD Commentaries* (págs. 115-118). Ámsterdam, Países Bajos: IBFD.

Plazas Vega, M. A. (2001). *Derecho tributario comunitario. La armonización tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Bogotá, Colombia: Legis.

Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario* (2a edición ed., Vol. II). Bogotá, Colombia: Temis.

Presidencia de la República. (01 de Agosto de 2014). *Proceso de adhesión Colombia*. Recuperado el 27 de Diciembre de 2015, de OCDE: <http://wsp.presidencia.gov.co/ocde/ocde/Paginas/proceso-adhesion-colombia.aspx>

PWC. (Abril de 2010). *Transfer Pricing News*. Recuperado el 19 de Junio de 2015, de www.pwc.com: https://www.pwc.com/jp/en/taxnews-transfer-pricing/assets/Clarification_of_Documents_EN.pdf

PWC. (2013/14). *Germany*. Recuperado el 18 de agosto de 2015, de International Transfer Pricing: <http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/germany.pdf>

Regueros de Ladrón de Guevara, S. (2010). La seguridad jurídica en el derecho tributario. En V. autores, & I.-U. d. Rosario (Ed.), *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber amicorum en homenaje a Eusebio González García*. Bogotá, Colombia: Universidad del Rosario.

- Rose, R., & Page, E. C. (2001). *Lawmaking through the Back Door* (Londres, Inglaterra: European Policy Forum).
- Serrano Antón, F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. *Derecho PUCP*, 72, 45-70.
- Silberztein, C. (2009). OECD Policy Framework. En A. Bakker, & IBFD (Ed.), *Transfer pricing and Business restructurings: Streaming all the way* (Editor) Amsterdam, Países Bajos: IBFD.
- Stoffel Valoton, N. (2006). Derecho comunitario y Derecho Nacional. En C. (. Escobar Hernández, & C. Escobar Hernández (Ed.), *Instituciones de Derecho Comunitario* (págs. 205-221). Valencia, España: Tirant Lo Blanch.
- Tipke, K. (2001). La retroactividad en el derecho tributario. En V. autores, & A. Amatucci (Ed.), *Tratado de derecho tributario. El derecho tributario y sus fuentes*. Bogotá, Colombia: Temis.
- Timms, D. (2013). The harmonisation of transfer pricing: the obstacles, the arm's length principle and the OECD guidelines. 23. Wellington, Nueva Zelanda: Universidad de Wellington.
- Troya Jaramillo, J. V. (2004). Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional. (FORO, Ed.) *FORO* (3), 5-43.
- Unión Europea. (20 de Agosto de 1990). *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de lex.europa.eu: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:en:HTML>
- Unión Europea. (28 de noviembre de 2006). *Directiva 2006/112/CE*. Recuperado el 6 de diciembre de 2015, de Eur-Lex: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32006L0112>
- US Tax Court. (05 de Mayo de 2011). *Rules of Practice and Procedure. United States Tax Court*. Recuperado el 28 de Diciembre de 2015, de United States Tax Court: https://www.ustaxcourt.gov/rules/amended_050511.pdf
- Varios. (2013). *Guide to international transfer pricing law, tax planning and compliance strategies* (3a edición ed.). Ámsterdam, Países Bajos: Wolters Kluwer.

Vega García, A. (2011). ¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE? (I. d. Fiscales, Ed.) *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad* (4), 49.

Vega García, A. (2012). *International Governance Through Soft Law: The Case of the OECD Guidelines*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Department of Business and Tax Law. Alemania: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance.

Vega García, A. (2014). *El soft law en la fiscalidad internacional*. Barcelona, España: Universitat Pompeu Fabra.

Velandia Forero, N. Y., & Álvarez Rodríguez, J. F. (Edits.). (2015). *Estatuto Tributario* (22a edición ed., Vol. I). Bogotá, Colombia: Legis.

Villanueva, R. (2012/2013). La aquiescencia en los arbitrajes internacionales de la Corte Internacional de Justicia. *Lima Arbitration* (5), 250.

Winterdoff, J. (2010). *Transfer Pricing and the arms length principle in International Tax*. Holanda: Wolters Kluwer.

NORMAS NACIONALES

Constitución Política de Colombia de 1991.

Decreto 1400 de 1970

Ley 57 de 1985

Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989)

Decreto 2279 de 1989

Ley 222 de 1995

Ley 223 de 1995

Ley 489 de 1998

Ley 788 de 2002

Ley 863 de 2003

Ley 1437 de 2011

Decreto 1321 de 2011

Ley 1563 de 2012

Ley 1564 de 2012

Ley 1607 de 2012.

NORMAS INTERNACIONALES

Código Civil Español

Foreign Tax Act (Außensteuergesetz Alemania)

Federal Tax Gazette I p. 570 (Alemania)

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Ley del impuesto de sociedades de 1969 Países Bajos)

Income and Corporation Taxes Act 1988 (Reino Unido)

Schedule 28 AA Income and Corporation Taxes Act 1988 (Reino Unido)

Ley 25.063 de 1998 (Argentina)

Ley 58 de 2003 (España)

Decreto IFZ 2001/295 M (Países Bajos)

Ley 36 de 2006 (España)

Income Tax Act 2009 (Austria)

Austrian VPR 2010 (Austria)

Taxation Act 2010 (Reino Unido)

Finance Act 2011 (Reino Unido)

Decreto IFZ 2013/184 (Países Bajos)

Directiva del Comisionado sobre la Operación de los Precios de Transferencia de 28 de junio de 2013 (Japón)

Ley del impuesto sobre la renta 2013 (México)

JURISPRUDENCIA

Corte Constitucional. Sentencia C-209/93. M.P. Alejandro Martínez Caballero

Corte Constitucional. Sentencia C- 260/93 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

Corte Constitucional. Sentencia T-284/94. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

Corte Constitucional. Sentencia T-597/95. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

Corte Constitucional. Sentencia C-537/95. M.P. Hernando Herrera Vergara

Corte Constitucional. Sentencia C-296/96. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

Corte Constitucional. Sentencia C-511/96. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

Corte Constitucional. Sentencia C-893/01. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

Corte Constitucional. Sentencia C-1195/01. M.P.S. Marco Gerardo Monroy Cabra y Manuel José Cepeda Espinosa

Corte Constitucional. Sentencia C-007/02. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

Corte Constitucional. Sentencia C-098/02. M.P. Martha Victoria SÁCHICA Méndez

Corte Constitucional. Sentencia C-690/03. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

Corte Constitucional. Sentencia C-131/04. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

Corte Constitucional. Sentencia C-1436/06. M.P. Alfredo Beltrán Sierra

Corte Constitucional. Sentencia C-833/13. M.P. María Victoria Calle Correa.

Consejo de Estado. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo.
Sección Cuarta. Bogotá D.C. Sentencia de 9 de diciembre de 2013. Rad:
11001032700020110000700 [18682]. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.