

LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS PREFERENCIALES COMO FUENTE DE INSEGURIDAD JURÍDICA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COLOMBIA

Por:

Laura Maria López Ríos

“Nada está construido en piedra; todo está construido sobre arena, pero debemos construir como si la arena fuera de piedra.”

Jorge Luis Borges

RESUMEN

Este, no es un escrito propiamente sobre seguridad jurídica, de hecho, existen diversos autores que han tratado el tema de la seguridad jurídica desde múltiples escenarios; este se trata más bien de la inseguridad jurídica -entendida como la otra cara de la moneda de aquel principio- y la falta de certeza de la ley, la cual se ha venido materializando con las múltiples reformas tributarias de los últimos años. Es el caso de la Ley 1819 de 2016 que introdujo importantes cambios estructurales en nuestro sistema de obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria, especialmente en el ámbito internacional y con ocasión al ingreso que tuvo Colombia en el grupo de los países ricos, la OCDE. En esta reforma se incorporaron varias de las sugerencias realizadas por el organismo internacional, especialmente en todo lo relacionado con el régimen de Precios de Transferencia que dentro del plan de acción BEPS¹ introdujo el concepto de los Regímenes Tributarios Preferenciales. Pero la inseguridad es inescindible de la seguridad, y por ende en este trabajo se abordará necesariamente el concepto de seguridad jurídica.

Palabras clave: Seguridad jurídica, certeza de la ley, regímenes tributarios preferenciales, precios de transferencia, OCDE.

¹ Por sus siglas en ingles “base erosion and profit shifting” erosión de la base fiscal y traslado de utilidades.

ABSTRACT

This is not a writing regarding legal certainty, in fact, there are various authors who have dealt with the issue of legal certainty from multiple scenarios; This is more about the legal uncertainty - understood as the other side of the coin of that principle - and the lack of certainty of the law, which has been materializing with the multiple tax reforms in recent years. This is the case of the Law 1819 of 2016, which introduced important structural changes in our system of substantial and formal obligations in tax matters, especially in the international setting and on the recent entry of Colombia into the group of rich countries, the OECD. In this reform, several of the suggestions made by the international organization were incorporated, especially in everything related to the Transfer Pricing regimen, which introduced the concept of Preferential Tax Regimens within the BEPS action plan. But insecurity and security go side by side, and therefore, this work will take into account the concept of legal certainty.

Keywords: *Legal certainty, certainty of the law, preferential tax regimens, transfer pricing, OECD.*

1. EL CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica es un principio central en los ordenamientos jurídicos occidentales; en Colombia ha tenido un amplio desarrollo jurisprudencial y ostenta rango constitucional, el mismo fue incorporado -de manera implícita- en el preámbulo de la Constitución y en los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 en donde además se incluyen una serie de principios encaminados a proteger a los ciudadanos del absolutismo jurídico, y al mismo tiempo permitirles el correcto ejercicio de sus derechos. La génesis de este principio tiene su fundamento en el Estado Social de Derecho donde el Estado dentro de la esfera del Derecho, debe garantizar la seguridad jurídica a sus ciudadanos.

La seguridad jurídica no debe ser entendida desde una definición estática del ordenamiento jurídico que imposibilite la producción o los cambios normativos, sino como una garantía de la certeza de las disposiciones como fuente de derechos y obligaciones, y como criterio de interpretación de las mismas.

Desde la dogmática, se ha discutido sobre si la seguridad jurídica es un principio o un valor, lo cual ha resultado que sea catalogada de manera indistinta como valor o principio puesto que la seguridad jurídica constituye un valor y un principio al mismo tiempo. (Novoa, 2000)

Así mismo, José Luis Terán considera que la seguridad jurídica “*demanda no solo la aptitud para prever comportamientos estatales o privados de modo bastante preciso, conforme a un derecho vigente y claro y estable, sino también que esas conductas pronosticables tengan una cuota mínima de razonabilidad, legitimidad y justicia*” (Terán, 2014)

1.1. LA SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA

En materia tributaria, la Corte Constitucional ha dicho que “La seguridad jurídica es requisito para la configuración del orden público. Si no hay una estabilidad en cuanto a la consecuencia jurídica, obviamente no pueden los destinatarios de la ley estar gozando del derecho a la seguridad. La incertidumbre ante la actuación del Estado impide la seguridad debida a cada uno de los asociados. Si la ley tributaria modifica situaciones jurídicas definidas por el mismo legislador, sin una finalidad de favorabilidad en cuanto a las cargas tributarias, por ejemplo, incurre, no sólo en una contradicción, sino en el desconocimiento del derecho adquirido y legítimamente constituido” (Corte Constitucional, Sentencia C-549-93, 1993)

Vemos entonces como la seguridad jurídica es un presupuesto esencial del sistema tributario, este además deriva del principio de legalidad expresado en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay impuesto sin representación), que busca en última instancia garantizar que los contribuyentes puedan a partir de criterios expuestos, claros y previos, determinar sus obligaciones tributarias. En otras palabras, permitirles a partir de los supuestos de hecho generadores del tributo, tomar decisiones respecto de las obligaciones y tarifas que les son aplicables.

Así entonces, el principio de seguridad jurídica guarda una estrecha relación con el principio de legalidad y de confianza legítima, pues el Estado no puede modificar arbitraria y repentinamente las reglas de juego en una determinada situación. Sobre el principio de legalidad, La Corte ha dicho el principio de legalidad “tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.” (Corte Constitucional, Sentencia C-891-12, 2012)

Una correcta definición de los supuestos de hecho y de los elementos de las obligaciones sustanciales y formales contenidas en la norma, permite al contribuyente planificar y anticipar su conducta para una correcta toma de decisiones con repercusiones en materia económica. De manera correlativa una adecuada caracterización de dichas obligaciones, permite disminuir la discrecionalidad por parte de la administración tributaria al momento de interpretar vacíos normativos, y que deriven en procesos de fiscalización arbitrarios con carácter sancionatorio para los contribuyentes. Así pues, la falta de certeza en la norma jurídica ocasiona lagunas las cuales necesariamente se convierten en focos de inseguridad jurídica, toda vez que, derivan en controversias que llegan al escenario judicial pudiendo haberse resuelto de una forma más expedita por la vía administrativa.

2. EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En la actualidad y dentro del contexto de la globalización, una gran parte del comercio internacional es desarrollado entre empresas vinculadas², y cerca del 80% del comercio tiene lugar en las "cadenas de valor" vinculadas a las empresas transnacionales. (UNCTAD, 2013)

A menudo estas empresas multinacionales se encuentran operando en distintos países con diferentes tasas impositivas, esta situación permite a dichas compañías realizar sus operaciones planificando sus transacciones a fines de localizar su fuente de utilidades o ganancias en jurisdicciones de menor imposición tributaria, pretendiendo evitar de esta forma, que las utilidades se generen en aquella fiscalidad en donde exista una mayor tasa impositiva.

Sin embargo, el Estado en función de su potestad para recaudar impuestos, con la finalidad de obtener por un lado un crecimiento económico y por otro poder obtener recursos para garantizar educación, seguridad, salud, entre otras necesidades de sus ciudadanos, debe vigilar que las compañías estén tributando de manera correcta y transparente. Es allí donde la Administración Tributaria como órgano competente para realizar esta tarea, necesita controlar y auditar aquellas operaciones entre vinculados económicos que no son fruto de las fuerzas naturales del mercado, es decir la oferta y la demanda.

² Vinculación en sentido amplio entendida como la relación que tienen empresas y personas ya sea por tener un control sobre el capital, administración y control. Específicamente en Colombia los criterios de vinculación se encuentran en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

Una de las herramientas que las administraciones tributarias tienen para fiscalizar estas operaciones, es el Régimen de Precios de Transferencia.

El concepto de Precios de Transferencia tiene sus inicios durante la primera guerra mundial a través de una legislación simple basada en principios preventivos más que operativos. El primer país en implementarlo fue Gran Bretaña (1915) seguido por Estados Unidos de América en 1917. (Daza, 2018)

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

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define a los precios de transferencia como los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas. (OCDE, 2017)

Como se evidencia, es una definición neutra, carente de valoración, pero que cobra relevancia cuando desde la perspectiva fiscal, hay dos o más entidades vinculadas que manipulan artificiosamente los precios entre sí para desviar las utilidades hacia jurisdicciones en donde se pagan menos impuestos. De ahí que, este régimen se haya extendido a nivel mundial pues por su naturaleza, las transacciones suceden entre compañías ubicadas en al menos dos jurisdicciones o fiscalidades internacionales. Adicionalmente este régimen cubre las transacciones con “jurisdicciones no cooperantes”³, toda vez que parte de la presunción de que dichas transacciones no se encuentran a precios de mercado, en virtud de las bajas tasas -o nulas- de tributación que normalmente hay en estas jurisdicciones.

³ Para armonizar los diferentes artículos del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, con el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016, fué necesario reemplazar la expresión "paraísos fiscales" por jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición", los cuales fueron listados en el decreto 1966 de 2014, modificado a su vez por el decreto 2095 de 2014 que contiene las jurisdicciones no cooperantes vigentes: Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón, Estado de Brunéi Darussalam, Estado de Kuwait, Estado de Qatar, Estado Independiente de Samoa Occidental, Granada, Hong Kong, Isla Queshm, Islas Cook, Islas Pítcairn, Henderson, Ducie y Oeno, Islas Salomón, Labuán, Macao, Mancomunidad de Dominica, Mancomunidad de las Bahamas, Reino de Bahrein, Reino Hachemí de Jordania, República Cooperativa de Guyana, República de Angola, República de Cabo Verde, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Vanuatu, República del Yemen, República Libanesa, San Kitts & Nevis, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Ascensión y Tristan de Cunha, Santa Lucía, Sultanía de Omán.

Los precios de transferencia surgen entonces como una herramienta que permite disminuir la evasión y la inequidad tributaria, pues los Estados tienen la posibilidad de implementar mecanismos de fiscalización y exigir reportes a las compañías en pro de garantizar unos niveles de tributación efectivos y equitativos entre los distintos países y/o jurisdicciones involucradas en las operaciones internacionales.

Existe a nivel internacional un estándar para abordar el tema de los precios de transferencia desde el punto de vista técnico-práctico, a este se le conoce como principio “Arm’s Length”⁴ o principio del operador independiente, también llamado Principio de Plena Competencia (PPC), el mismo establece que las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, deben ser tratadas como si se hubiesen realizado con terceros independientes. Adicionalmente en el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE este principio se encuentra consagrado de la siguiente manera: “cuando 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, 2017)

La importancia de este principio deriva en que, cuando dos empresas que se encuentran vinculadas o relacionadas realizan sus transacciones cumpliéndolo, garantizan que la tributación se quede en el Estado que corresponden y no se erosione las bases fiscales trasladando las utilidades hacia el Estado de menor tarifa.

En términos prácticos, el principio “Arm’s Length” es el fin, y el medio son los precios de transferencia en sí mismos. Son medios técnicos económico-estadísticos fundamentados principalmente en un análisis de comparabilidad ya sea de precios, márgenes, condiciones financieras entre otros. En suma, los precios de transferencia son el instrumento que permite lograr una justa tributación entre Estados para evitar que se trasladen artificialmente las utilidades, y por ende, recaudar impuestos que se emplean en el cumplimiento de los fines del Estado.

⁴ Se acuñó el concepto de “arm’s length” o distancia de un brazo, significando la distancia en que se tratan las personas, o empresas independientes. Las mismas no están abrazadas, se saludan y tratan a la distancia de un brazo. Esto se contraponen al tratamiento que existe entre partes relacionadas. Su desarrollo dio origen a los conceptos “principio arm’s length” o “arm’s length principle” (ALP) y a “estándar arm’s length” o “arm’s length standard” (Adrogué, 2014)

2.1. DESARROLLO NORMATIVO EN COLOMBIA

En Colombia, el régimen tuvo su origen con la Ley 788 de 2002, sin embargo su mayor desarrollo no sucedió sino hasta el año 2004 con la expedición del Decreto 4349, el cual sentó las bases técnicas de las obligaciones formales y permitió su implementación. Durante muchos años, era lo único que los contribuyentes podían utilizar con certeza, pues la mayor parte del desarrollo se dio mediante doctrina que emitía la DIAN, fue así como ante la ausencia de instrumentos jurídicos positivizados en la norma, se comenzaron a utilizar las Directrices de la OCDE como guía auxiliar para la aplicación de los precios de transferencia en Colombia, se consideraron entonces que Las Directrices ostentaban el carácter de *Soft Law*⁵.

Durante un largo periodo de tiempo surgieron muchas discusiones en torno a cuestiones técnicas y de fondo que habían sido prácticamente “reguladas” mediante conceptos y oficios emitidos por la DIAN; muchas de estas controversias se encuentran a la fecha, pendientes de fallo en el Consejo de Estado, y otras han sido ya resueltas -en una gran proporción-, a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, respecto de la obligación de someter al régimen las transacciones realizadas con paraísos fiscales (jurisdicciones no cooperantes), en el parágrafo segundo del artículo 260-6 del Estatuto Tributario, en adelante ET, que estuvo vigente hasta el año 2012 se tenía que “Salvo prueba en contrario, **se presume que** las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en paraísos (...) son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen estas operaciones deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario, aunque su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los toques allí señalados” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Como se puede ver, el legislador estableció que cualquier operación realizada con paraísos fiscales debía estar sometida al régimen ya que dichas transacciones se presumen no realizadas a precios de mercado. Sin embargo, el artículo 260-6 ET

⁵ Falcón Tella, y Pulido Guerra que definen al soft law como “*aquellos instrumentos jurídicamente no vinculantes como recomendaciones de organizaciones internacionales, códigos de conducta, directrices, declaraciones de conferencias interestatales (...) que son creados con el propósito de influir en el ordenamiento jurídico, ya sea afectando a la interpretación del Derecho vigente o bien promoviendo la adopción de nuevas normas.*” (Tella & Guerra, 2013)

también establecía los criterios para la determinación de las jurisdicciones consideradas como tal, pero estaba supeditado a que los mismos debían ser listados por el Gobierno Nacional mediante reglamento, y por lo tanto su aplicación era inoperante toda vez que no existía un listado oficial que los determinara. Situación que fue resuelta posteriormente con la expedición del decreto 2193 del 7 de octubre de 2013 en donde se incorporó por primera vez el listado oficial de jurisdicciones catalogadas como Paraísos Fiscales para Colombia.

Otra gran reforma tributaria trajo consigo grandes cambios al régimen, la Ley 1607 de 2012 que introdujo en el Estatuto Tributario (ET) el capítulo XI exclusivo para precios de transferencia; en este capítulo se incorporaron los artículos del 260-1 al 260-11 en los cuales se desarrollaron de una forma más concreta cuestiones de fondo que se venían discutiendo con la Administración Tributaria como por ejemplo los criterios de vinculación económica y los criterios de comparabilidad. (Ley 1607, 2012)

Finalmente la última reforma tributaria estructural de la Ley 1819 de 2016, fue quizá la que mayores cambios introdujo al régimen, puesto que en la misma se adoptaron los nuevos estándares internacionales establecidos en el resultado de la Acción 13 del proyecto BEPS OCDE/G20⁶, con el fin de que los contribuyentes cumplan con el principio de plena competencia en la determinación de sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos relativos a las operaciones celebradas con vinculados del exterior, o con vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición o regímenes tributarios preferenciales. (Gobierno nacional, Decreto 2120, 2017)

Esta reforma es importante porque en la misma se introduce el concepto propiamente dicho de “Regímenes Tributarios Preferenciales” - RTP, como un conjunto de “regímenes” completamente distinto al concepto que se venía manejando de paraísos fiscales, quedando los criterios para su determinación contenidos en el numeral segundo del artículo 260-7, así pues, se conformaron dos grupos de jurisdicciones; el primero aplicable a las jurisdicciones no cooperantes (anteriormente paraísos fiscales) y el segundo referido a los RTP. La gran diferencia entre ambos, es que para el caso de las jurisdicciones no cooperantes las mismas debían ser determinadas por el Gobierno Nacional mediante reglamento, en cambio para los RTP fueron listados los criterios pero no se condicionó a la emisión de algún listado o reglamento.

⁶ El G20 es el grupo de los países más poderosos del mundo que representan el 85% de la economía mundial. está compuesto por 19 países más la Unión Europea. Los estados miembros son: Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Francia, Alemania, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Rusia, Arabia Saudita, Sudáfrica, Corea del Sur, Turquía, el Reino Unido y Estados Unidos. (BBC, 2019)

3. LOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS PREFERENCIALES

El numeral 2 del artículo 260-7 ET establece los criterios para la determinación de los RTP de la siguiente manera:

“2. Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con **al menos dos** (2) de los siguientes criterios:

- a. Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
- b. Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- c. Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- d. Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.
- e. Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (ring fencing).

Adicionalmente, el Gobierno Nacional, con base en los anteriores **criterios** y en aquellos **internacionalmente aceptados** podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.” Negrilla fuera de texto

Al respecto la DIAN ha dicho que, si bien a la fecha el Gobierno Nacional no ha expedido reglamento listando los RTP; “el contribuyente deberá observar los criterios previstos en el numeral 2 del artículo 260-7 ET, para determinar si un régimen califica como preferencial o no. Esto en razón de que la norma citada establece una facultad de reglamentación para el Gobierno Nacional pero no condiciona la existencia de un régimen preferencial a dicha reglamentación”. (DIAN, 2018)

Así entonces, es clara la postura de la administración tributaria en decir que la carga recae sobre el contribuyente, y que será este quien deberá realizar un análisis de los criterios para establecer si hace operaciones con estos regímenes. Esto supone un reto adicional y es que si se revisan los criterios, son de carácter eminentemente técnicos y de difícil análisis en la práctica.

La primera dificultad que reporta desde la definición misma es, ¿Qué se entiende por régimen?, ¿es un país, un Estado, una localidad, una fiscalidad?; según (RAE, 2020) lo define como: 1) Sistema político por el que se rige una nación. 2) Conjunto de normas por las que se rige una institución, una entidad o una actividad. Ahora bien, en materia tributaria podría ser más aproximado hablar de fiscalidad entendida como el conjunto de leyes relativas a los impuestos, incluye aquellas normas o disposiciones de un país por las que se obtienen unos ingresos públicos, mediante impuestos que las personas, empresas o instituciones están obligados a pagar. (Discapnet, 2020)

El contribuyente deberá identificar inicialmente la cantidad de regímenes con quien realiza operaciones para seguidamente, aplicar cada uno de los criterios, y si cumple al menos dos, tendrá entonces que catalogarlo como un RTP. Si se lee detenidamente el listado, vemos que hay unos criterios especialmente problemáticos, por ejemplo el literal b) referente al efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten. ¿Que entender por efectivo intercambio? o ¿qué sucede si realizó operaciones con una jurisdicción que tenía vigente un tratado de intercambio de información, pero en algún momento del año fiscal ya no lo tiene? Es decir, ¿en qué período del año evaluar los criterios?, y más complejo aún, ¿Cómo tener un conocimiento de la norma local y/o de las prácticas administrativas en dicha fiscalidad?, ¿qué sucedería igualmente si en determinado periodo del año, cambiara la norma local en dicha jurisdicción?

Vemos entonces como los criterios son tan complejos de aplicar, que es muy probable que el contribuyente ni siquiera comprenda lo que se le solicita, y que si bien el desconocimiento de la ley no lo exime de la responsabilidad, la norma es de un contenido técnico tan complejo y tan amplio que la probabilidad de incurrir en el error es muy alta.

Ahora bien, con referencia a estas cuestiones técnicas, y a diferencia de nuestro derecho interno que pocas disposiciones tiene al respecto, existe una vasta literatura en materia internacional, en especial la acción 5⁷ de BEPS que establece Los regímenes fiscales preferenciales; como aquellos que ofrecen condiciones fiscales ventajosas para aquellas sociedades que desarrollen determinadas actividades, y que por lo tanto suponen un incentivo de deslocalización de las actividades empresariales (OCDE, 2015).

Así pues, cuando el artículo 260-7 ET realiza una remisión a los “criterios internacionalmente aceptados” podríamos afirmar que hace alusión a la acción 5 de BEPS y que estas tendrían la categoría de *soft law*. Pero ¿hasta qué punto tienen

⁷Acción 5 BEPS: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

fuerza vinculante estas disposiciones y no pueden ser utilizadas en perjuicio de los contribuyentes?

El efecto directo en la inadecuada interpretación y/o aplicación de la norma, será que el contribuyente no cumpla con la obligación de someter al régimen de precios de transferencia, aquellas operaciones realizadas con los RTP, y por ende, le sean imputables conductas sancionables por omisión en el cumplimiento de las obligaciones formales. La correcta determinación de los RTP incide de manera directa en la obligación de implementar los precios de transferencia, la cual si bien no es un tributo - un procedimiento para verificar las condiciones de una operación vinculada-, influyen en su determinación.

4. CONCLUSIÓN

Tomando el principio de seguridad jurídica desde la certeza de las disposiciones como fuente de derechos y obligaciones, y como criterio de interpretación de las mismas, vemos como la definición de los Regímenes Tributarios Preferenciales en la norma colombiana se encuentran determinados por unos elementos de difícil aplicación, toda vez que tratan aspectos sumamente técnicos, que remiten a criterios internacionales los cuales hacen que el espectro de la norma sea tan extenso, que dejan un margen de discusión muy amplio sobre el cual puede eventualmente la administración tributaria, iniciar procesos de fiscalización a los contribuyentes que han incumplido obligaciones formales derivadas de esta determinación, entre estas, dar cumplimiento con el régimen de precios de transferencia.

Los Regímenes Tributarios Preferenciales derivan efectos similares a los de los “paraísos fiscales”, quedando una gran incertidumbre para determinar por el contribuyente cuando están ante dicha figura y, por tanto, si deben dar o no cumplimiento a las exigencias legales derivadas de las operaciones con empresas cobijadas por ellos. (Cote, 2018)

Los criterios contenidos en el numeral segundo del artículo 260-7 ET, desconocen los fines perseguidos por el principio de seguridad jurídica: el conocimiento y certeza del derecho, la confianza en las instituciones públicas y el ordenamiento jurídico, y la previsión de las consecuencias jurídicas derivadas de las actuaciones de los contribuyentes. (Valentin, 2011)

Se hace necesaria una reglamentación que pueda delimitar con claridad los RTP y así garantizar a los contribuyentes, una correcta aplicación de las obligaciones derivadas

de estos con el fin de que puedan dar un correcto cumplimiento a las mismas, así como procesos de fiscalización en donde se garantice un debido proceso.

Es importante mencionar que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público compartió para comentarios hasta el 24 de marzo de 2021, un proyecto de decreto reglamentario que pretende precisar la aplicación de los criterios para establecer cuando un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario se encuentra realizando operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en regímenes tributarios preferenciales. Si bien en este decreto se tratan de definir de una manera más concreta los criterios para la determinación de los RTP, aún quedan muchos vacíos que pudieren derivar en controversias con la administración. A la fecha de elaboración del presente escrito sigue sin ser expedida formalmente dicha reglamentación.

BIBLIOGRAFÍA

Adrogué, R. (2014). *Precios de Transferencia*. Versión digital disponible en:

https://www.estudioadrogue.com.ar/docs/precios_de_transferencia_2014.pdf

BBC. (2019, junio 28). Qué es la cumbre del G20, el mayor espacio de deliberación política y económica del mundo (y por qué genera controversia). *BBC News*

Mundo. <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-48751686>

Congreso de la República. Ley 1607, Pub. L. No. Diario Oficial No. 48.655 (2012).

http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Cote, G. (2018). *Barbaridades tributarias*. Portafolio.co.

<https://www.portafolio.co/opinion/gustavo-h-cote-pena/barbaridades-tributarias-513914>

Daza, G. E. V. (2018). *Análisis del impacto tributario derivado de la ley 1819 de 2016, en los precios de transferencia, en las empresas de consultoría en Colombia*.

Universidad La Gran Colombia.

- DIAN. (2018). *Concepto número 0386, CONCEPTO GENERAL UNIFICADO RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (ECE)*. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto-general-unificado/2018/concepto-general-00386.html>
- Discapnet. (2020). *Sistema Fiscal*. Discapnet. <https://www.discalnet.es/areas-tematicas/nuestros-derechos/legislacion/fiscalidad>
- Meza, C. (2003). *Una aproximación a los precios de transferencia*. 105, 253-280.
- Gobierno Nacional. Decreto 2120, (2017). <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202120%20DEL%2015%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202017.pdf>
- Corte Constitucional. Sentencia C-549-93, (Corte Constitucional de Colombia 29 de noviembre de 1993). <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-549-93.htm>
- Novoa, C. G. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Marcial Pons. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=102119>
- OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE. (2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es

- Corte Constitucional. Sentencia C-891-12, (Corte Constitucional de Colombia 31 de octubre de 2012). <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-891-12.htm>
- RAE. (2020). *Régimen* | *Diccionario de la lengua española*. «Diccionario de la lengua española» - Edición del Tricentenario. <https://dle.rae.es/régimen>
- Tella, R. F. y, & Guerra, E. P. (2013). *Derecho fiscal internacional*. Ediciones Jurídicas y Sociales. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=756390>
- Terán, J. L. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Editora jurídica.
- UNCTAD. (2013). *El 80% del comercio tiene lugar en las «cadenas de valor» vinculadas a las empresas transnacionales, según un informe de la UNCTAD*. <https://unctad.org/es/paginas/PressRelease.aspx?OriginalVersionID=113>
- Valentín, N. (2011). El impuesto al patrimonio a la luz del principio de seguridad jurídica. En *Impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas* (pp. 697-710). U. Externado de Colombia.