UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO

ESCUELA DE POSGRADO

LAS FUENTES DE INTERPRETACIÓN PARA PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 32-A INCISO H) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

AUTOR

YORELY PAOLA SILVA NUÑEZ

ASESOR

FLOR DE MARIA BELTRAN PORTILLA

https://orcid.org/0000-0002-7161-4208

Chiclayo, 2021

LAS FUENTES DE INTERPRETACIÓN PARA PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 32-A INCISO H) DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

PRESENTADO POR:

YORELY PAOLA SILVA NUÑEZ

A la Escuela de Posgrado de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el grado académico de

MAESTRO EN TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

APROBADO POR:

Carbonel Mendoza Jannier Leopoldo
PRESIDENTE

Maribel Carranza Torres
SECRETARIO

Flor De Maria Beltran Portilla
VOCAL

Dedicatoria

A toda mi familia por el apoyo incondicional y comprensión constante. A mi hijo Derek quien me ilumina siempre con una sonrisa bella y tierna para seguir adelante.

Agradecimientos

A Dios por permitirme continuar con mis objetivos, al Doctor Rubén Saavedra Rodríguez por su excelente disposición para orientación de esta tesis y a todos los docentes de la Maestría en mención; por sus enseñanzas, experiencia e inigualable calidad profesional.

Resumen

Los precios de transferencia son precios que una entidad traspasa a sus vinculadas: bienes, servicios o cualquier otro tipo de transacciones que tienen que estar a valor de mercado. En este sentido, la mayoría de veces requieren ser ajustados a través de los diferentes métodos de valor de mercado determinados en la normativa vigente. Es así que al interpretarlos se deben usar las fuentes de interpretación que están estipuladas en el inciso h) Artículo 32 A de la Ley de Renta, que establece a las Guías sobre Precios de Transferencias para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales autorizadas por la OCDE. Estas Guías establecen parámetros comunes que regulan los precios, no provienen de una Ley y por tanto pueden vulnerar el principio de legalidad.

El fin general de esta investigación fue determinar si las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el inciso mencionado vulneran el principio de legalidad, tomando en cuenta la jurisprudencia establecida y el alcance de estas. Metodológicamente, se sustenta bajo el paradigma interpretativo, apoyado en el método analítico-sintético. Se estudió un caso con la aplicación del inciso citado. Para la recolección de información se llevó a cabo entrevistas a especialistas, revisión bibliográfica y análisis documentario. Se concluyó que existen dos vertientes asociadas al tema, por un lado, algunos sostienen que por no tener el carácter legal pueden vulnerar el principio de legalidad pues indirectamente se modifica la base tributaria y, por otro lado, los que expresan que las Guías OCDE son las que ofrecen mayor información.

Palabras claves: precios de transferencias, guías OCDE, principio de legalidad.

Clasificaciones JEL: M41 Y M49

Abstract

Transfer prices are prices that an entity transfers to its related parties: goods, services or any other type of transaction that must be at market value. In this sense, most of the time they need to be adjusted through the different market value methods determined in the current regulations. Thus, when interpreting them, the sources of interpretation that are stipulated in subsection h) Article 32 A of the Income Law, which establishes the Guidelines on Transfer Prices for Multinational Companies and Tax Administrations authorized by the OECD, must be used. These Guides establish common parameters that regulate prices, they do not come from a Law and therefore may violate the principle of legality.

The general purpose of this investigation was to determine whether the sources of interpretation for transfer prices established in the aforementioned paragraph violate the principle of legality, taking into account the established jurisprudence and the scope of these. Methodologically, it is based on the interpretive paradigm, supported by the analytical-synthetic method. A case was studied with the application of the aforementioned paragraph. To collect information, interviews with specialists, bibliographic review and documentary analysis were carried out. It was concluded that there are two aspects associated with the issue, on the one hand, some argue that because they do not have the legal character they may violate the principle of legality since the tax base is indirectly modified and, on the other hand, those who express that the OECD Guidelines are those that offer more information.

Keywords: Transfer prices**,** OECD guidelines, principle of legality

Índice

Resumen
Abstract
Lista de Tablas
Listas de Figuras
I. Introducción. 10
II. Marco Teórico - Conceptual..... 13
2.1. Antecedentes..... 13
2.2. Bases teóricas. 17
2.2.1. Precios de transferencias..... 17
2.2.2. Principio de Legalidad. 53
2.3. Definición de términos básicos..... 57
III. Metodología 58
3.1. Paradigma, método y diseño de investigación..... 58
3.1.1. Paradigma de investigación 58
3.1.2. Método de la investigación 58
3.1.3. Diseño de la investigación 59
3.2. Hipótesis 59
3.3. Sujetos u objetos de la investigación..... 59
3.4. Escenario de estudio 59
3.5. Procedimiento de recolección de datos cualitativos 60
3.5.1. Técnicas de recolección de datos 60
3.5.2. Procesamiento de información..... 60
3.6 Consideraciones éticas implicadas 61
3.7 Recursos materiales 61
3.8 Recursos humanos 62
3.9 Matriz de Consistencia 62
IV. Resultado y discusión..... 64
4. 1. Analizar el régimen de precios de transferencia en el Perú..... 64
a) Incorporación del régimen de precios..... 64
b) Identificación de los principios bases en el régimen de precios de transferencia. 66
c) La estructuración de las normas de precios establecidas..... 66

d) Análisis de los incisos conformantes del Articulo 32 A 68
4.2. Establecer el alcance del Principio de Legalidad de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. 69
4.2.1. Principio de Legalidad en términos generales 70
4.2.2. Órganos encargados de emitir pronunciamientos 72
4.2.3. Pronunciamientos emitidos 73
4.3 Determinar los alcances de la regulación de las guías sobre precios de transferencia como fuente de interpretación. 77
4.4. Revisar la legislación comparada y jurisprudencia internacional sobre el uso de las guías de precios de transferencia. 81
a) Reino Unido 81
b) España 82
c) Países Bajos 82
d) Japón 82
e) Austria 83
f) México 83
g) Argentina 83
h) Colombia 84
i) Chile 85
4.5. Determinar si el uso de las guías de precios de transferencia como fuente de interpretación vulneran el principio de legalidad. 88
V. Conclusiones 91
VI. Recomendaciones 93
VII. Referencias bibliográficas 94
VIII. Anexos 102
Anexo N°1 102
Anexo N°2 104

Lista de Tablas

Tabla 1: Informes complementarios de la OCDE 28
Tabla 2: Modificaciones a las Directrices de la OCDE..... 28
Tabla 3: Modificaciones formales a la Guías OCDE a partir de 1995..... 29
Tabla 4: Criterios para incluir o excluir a Países no Cooperantes de acuerdo al RLIR 32
Tabla 5: Obligados a presentar reportes de acuerdo a ingresos 38
Tabla 6: Obligaciones formales Reporte Local..... 40
Tabla 7: Recursos Materiales 61
Tabla 8: Matriz de Consistencia..... 63
Tabla 9: Normas según clasificación de Jens Wittendorf 67
Tabla 10: Tipo de Norma 68
Tabla 11: Jurisprudencia Internacional y Guías OCDE 85

Lista de Figuras

Figura 1: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte Local 38

Figura 2: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte Maestro 39

Figura 3: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte País por País..... 39

Figura 4: Calendario de vencimiento para presentación de Reporte Local..... 40

Figura 5: : Normativa de Precios de Transferencias 66

Figura 6: Sentencias del TC con respecto al Principio de Legalidad..... 75

Figura 7: Principio de Legalidad de acuerdo a la Jurisprudencia Constitucional Peruana 76

I. Introducción.

A nivel mundial, las economías se han incrementado a un gran paso, es así que en los últimos años, debido a diferentes elementos como: el desarrollo de la economía, el aumento de las relaciones económicas, acuerdos nacionales e internacionales, han motivado que los grupos económicos vean oportunidades de negocio en la diversificación de la oferta y demanda, por lo cual han realizado diversos tipos de vinculación empresarial, ubicándose dentro o fuera de un determinado territorio para así aprovechar la diferencia de las tasas impositivas y el bajo control tributario. Las empresas de los grupos económicos al sub o sobrevaluar los precios para aprovechar las estrategias tributarias, quedan enmarcadas en la normativa de precios de transferencia alrededor del mundo y, por tanto, tienen que sustentar sus operaciones.

Con base en lo antes citado, los países latinoamericanos toman con mayor relevancia la situación asociada al establecimiento de estos precios entre grupos económicos, siendo así que vienen incorporando en sus legislaciones medidas que permiten mejorar el control sobre estas operaciones. En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señala que los precios de transferencias son los valores, costos a los que una entidad transfiere o transmite activos tangibles e intangibles o presta servicios a empresas asociadas. Polo (2018) concuerda con este planteamiento, señalando que los precios de transferencia de las partes vinculadas deben estar a valor de mercado por lo cual estos deben regirse por las reglas establecidas en cada regulación normativa.

En el Perú, como Estado que refiere a la normativa de precios de transferencia, no ha podido autoabastecerse. Por tal motivo, necesito relacionarse con otros Estados para poder subsistir, y es así que recurre al uso del *Soft Law* o derecho blando que, según Bustos (2019) y de acuerdo con el derecho internacional, es la disciplina jurídica caracterizada por la carencia de imperatividad, coercibilidad y rango normativo, a la vez que no es un derecho vinculante que responde a principios y no a reglas, además, solo busca constituir un parámetro interpretativo.

Es así que, con el uso del derecho blando, la OCDE indica que dependerá de cada país regular dicha normativa. Al respecto Nina (2018), menciona que tomando en consideración la categoría de derecho blando de las guías OCDE, éstas deben estar acordes a las pautas establecidas en las normas y leyes del Tribunal Constitucional para su adecuado uso. Sin embargo, debido a la condición de las guías OCDE, solo podrán implementarse para propósitos de interpretación jurídica, mientras no contravengan la legislación peruana.

Continuando, las fuentes de interpretación en el derecho tributario se constituyen como una serie de criterios uniformes a nivel de doctrina y se usan para decidir en una situación concreta, por lo que en el inciso h) del artículo 32-A de la Ley de Impuesto a la Renta (LIR), está establecido que las fuentes de interpretación para los precios de transferencias son las denominadas Guías sobre Precios de Transferencias para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por la OCDE, mientras tanto estas no estén en desacuerdo con la mencionada ley. Sin embargo, estas guías utilizan el mecanismo *Soft Law*, y allí es donde se presenta la situación problemática, pues el derecho blando, al carecer de rango normativo, cuestiona la vulnerabilidad del principio de legalidad, que se define en el Diccionario Panhispánico de Español Jurídico (2020) como el precepto jurídico basado en que todo está sometido a las leyes, a las normas y al derecho.

Es importante acotar que, según el inciso antes mencionado, las fuentes de interpretación de los precios de transferencias son las guías OCDE, y tomando en consideración tales aspectos, puede verse vulnerado el principio de legalidad definido anteriormente, pues indirectamente al recurrir a estas guías se puede terminar modificando la base imponible del tributo, y por ende se termine pagando un mayor o menor impuesto.

Gamba (2008) expresa que la remisión legal a los principios planteados por este Organismo, que hace el inciso h del articulo 32 A de la LIR, no está en consonancia con el principio antes señalado y que las interpretaciones de esta Organización Internacional solo deben ser un método al que se pueda recurrir en algunos casos y no prevalezca sobre otros. Con base a estos planteamientos se formula la siguiente interrogante ¿De qué manera las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A inciso h) de la LIR vulneran al principio de legalidad?

El propósito general de este trabajo es determinar si las fuentes de interpretación para precios establecidas en el inciso mencionado vulneran el principio de legalidad, lo cual se toma en cuenta la denominación de la jurisprudencia establecida, cuál es el alcance de los mismos, y cómo se han desarrollado. La justificación de la investigación se basa en las guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, en vista que establecen parámetros comunes que regulan los precios a partir del derecho blando de modo que, primeramente, los países deben evaluar el procedimiento de incorporación de las fuentes de interpretación internacionales al ordenamiento jurídico interno y la determinación del rango que ocupan, de tal manera que no afecte el principio de legalidad y por ende, no se cuestione el uso para la determinación del valor de mercado.

La investigación está estructurada por diversos capítulos, de los cuales se realiza una breve introducción al tema. Luego, en el capítulo dos se encuentra el marco teórico, que detalla toda la información referente al tema de estudio. En el tercer capítulo, se menciona el abordaje metodológico que explica la guía o camino a seguir para obtener los resultados. Posteriormente, se evidencian los hallazgos y la discusión asociada con la problemática. En esa sección, se revelan los hallazgos de la investigación apoyados en resoluciones y análisis de la normativa vigente. Para finalizar, se establecen las conclusiones y las recomendaciones de este estudio, y de igual forma las referencias bibliográficas y los anexos de la investigación.

II. Marco Teórico

En este capítulo se establecen los aspectos teóricos que fundamentan esta investigación, relacionados con los Precios de Transferencias, el Artículo 32 a de la Ley de Impuesto a la Renta y el principio de legalidad. Está conformado por tres (3) elementos: antecedentes de la investigación, bases teóricas y definición de términos básicos.

2.1. Antecedentes.

Mendoza (2011), en su trabajo de investigación *titulado Sugerencias para una mejor adecuación de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en relación a los Precios de Transferencia, con la aplicación práctica*, presentado en la Pontificia Universidad Católica de Perú, presenta algunas de las situaciones cotidianas vinculadas con el establecimiento y estudio de los precios de transferencias. Tuvo como objetivo plantear soluciones veraces a esas situaciones, con la finalidad de corregir y mejorar el alcance de la normativa vigente. Entre estos problemas se mencionan: la falta de información que tienen los sujetos pasivos para establecer la relación comercial con otra entidad que pertenece a la corporación, las carencias en el uso de los métodos de Precios de transferencias para el estudio de los ingresos y gastos por cualquier reintegro, la compra y venta de un bien, el análisis del desembolso por regalías, entre otros. Al final, se concluye que la legislación vigente de Precios de Transferencias en el Perú presenta vacíos en un escenario que espera por mejoras. Sin embargo, han permitido identificar los problemas y plantean alternativas sobre cómo se pueden resolver.

Ulloa (2012), en su tesis doctoral titulada *La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia en el Perú*, presentada en la Universidad Nacional de Trujillo, señala que uno de los elementos que usan las entidades como mecanismo de reducción de la imposición tributaria son los Precios de Transferencias para trasladar rentas y beneficios entre las diferentes partes. El propósito es que tomen la debida importancia y estén vigentes en concordancia con la actualidad. De igual forma, llega a la conclusión que la planificación fiscal internacional necesita una estrategia efectiva y eficiente para aumentar los beneficios, usando las normas tributarias, pero a su vez evitando el abuso de esas estrategias que pueden llegar a ser un mecanismo para disminuir la carga fiscal.

Cruz (2013), en su tesis denominada *Elección del mejor método de valorización de precios de transferencia en las empresas comerciales de la provincia de Trujillo*, presentado en la Universidad Nacional de Trujillo, tuvo como principal objetivo señalar que el método Precio Comparable no Controlado (CUP) es la opción más fiable para darle valor a los Precios de

Transferencias. En esta investigación se utilizaron los métodos analítico estructural, lógico – inferencial, y de confrontación, además del análisis documental, la observación, el análisis y la síntesis y la encuesta para recolectar los datos de las empresas estudiadas. Se tomó en cuenta una población constituida por los comercios de la provincia de Trujillo que se encontraban inscritas en la Cámara de Comercio, y de ella utilizaron como muestra el 10% de estas empresas. Se concluyó que el método CUP es el método más eficaz y completo en la aplicación del Principio de Libre Concurrencia, conocido como *Arm´s length*, porque establece el punto de comparación, aspecto clave para que se cumpla a cabalidad el mismo. Así también indica que surgieron dudas en la aplicación de este método por lo cual dependería de los analistas recurrir a las guías de precios y evaluar de esta forma si se modificaría la base tributaria.

Fiestas (2015), en su estudio denominado *Implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 inventarios en los Precios de Transferencia en el Perú, a partir del 1 de enero de 2013*, presentado en la Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote del Perú y para obtener el título de Maestro en Contabilidad, tuvo como objetivo el análisis de la Norma Internacional de Contabilidad 2 (NIC 2), que está vinculada con los inventarios y como dicha norma influye en los Precios de transferencias cuando es aplicada en los mismos.

La investigación fue de corte cualitativo y documental, donde los sujetos de estudios fueron vinculados a los precios de transferencias, concluyéndose que, después de analizar la NIC 2 y sus implicaciones tributarias, deben ponerse en práctica dos (2) métodos de valoración, aplicándose el valor del costo de venta a montos históricos cuando éstos son menores que el valor neto realizable y no en el caso contrario, llegando a la conclusión que si la NIC 2 afecta el punto tributario, se puede elegir el precio tomando en cuenta el valor de mercado, contexto que afectaría la situación contable y tributaria de la organización. También en la aplicación surgió la duda si recurrir a las guías de precios tenga un efecto en su aplicación.

Catacora (2016), en su tesis titulada *Aplicación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta caso: Transportes Kala S.A.C. Arequipa-2015*, para optar al título de Contadora Pública en la Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa de Perú, tuvo como propósito principal la verificación de las incidencias de los precios de transferencias para la determinación y cálculo del Impuesto a la Renta de la empresa mencionada, tomando en cuenta que efectúan sus operaciones de manera distinta a los precios que están en el mercado, dando como resultado consecuencias desde el punto de vista tributaria que deben ser solucionadas por la

Administración Tributaria al realizar las inspecciones y sean sancionados por el incumplimiento de los parámetros establecidos. Metodológicamente, fue una investigación descriptiva explicativa, y con un método de investigación fundamentado en el análisis y la síntesis.

El autor concluyó que hay desconocimientos de los principios y normas del régimen de Precios de Transferencias ni se practica de manera adecuada, pues carecen de conocimientos y experiencias, que en consecuencia presentan los precios de manera equivocada, así como la aparición de contingencias tributarias relacionadas con la determinación del precio del mercado entre las entidades relacionadas de una corporación, para recomendar en última instancia que se debe usar de manera correcta dicha normativa con la finalidad de reducir la evasión y el fraude fiscal. Como podemos analizar la discrepancia al usar un método u otro para la determinación del valor de mercado depende mucho del análisis que se le tenga a la normativa, por lo cual si algo no está claro en la normativa regulada esta se tenga que recurrir a las guías OCDE.

Gómez (2018), en su tesis doctoral titulada *El Análisis de Comparabilidad Post-Beps en Precios de Transferencias: Definición precisa y recaracterización de operaciones vinculadas con activos intangibles*, presentada en la Universidad de Castilla-La Mancha de España, tuvo como objetivo principal estudiar de manera crítica y holística, el análisis de comparabilidad que los lineamientos sobre Precios de Transferencias de ese Organismo Internacional han puesto para el escenario Post-BEPS, el cual se relaciona con el *Arm´s Length* y comienza con la conceptualización precisa de la operación, por medio de un análisis funcional centralizado en nexos de atracción de rentas y concluye con el instrumento de recaracterización. Tuvo una línea de investigación descendente porque analiza la problemática de las operaciones entre los grupos que tienen intangibles, luego estudia el impacto del derecho de la Unión Europea (UE) y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE sobre la aplicación del principio de los Precios de Transferencias.

Como conclusión, esta investigación plantea que el nuevo proceso de definición de la transacción, por medio de un análisis funcional relacionado con los bienes intangibles, se ramifica a través del precepto de sustancia sobre la forma, que permite a la Administración Tributaria realizar ajustes transaccionales que en el tiempo del Per-BEPS debían hacerse con el instrumento de recaracterización. Con ello se establece un supuesto, que se trataría de un concepto jurídico en el que cada Administración Tributaria lo conceptualice o interprete de una manera diferente.

Gallegos (2019), en su trabajo de investigación titulado *Precios De Transferencia: Análisis de los primeros años de aplicación de la Normativa Ley 20.630***,** presentado en la Universidad de Chile para optar al título de Magister en Derecho Tributario, buscó responder ciertas interrogantes que aún se presentan en la práctica de los Precios de Transferencias en ese país, aun cuando existen puntos importantes a los que se debe llegar a una conclusión, como por ejemplo, el procedimiento sobre el auto ajuste de Precios de Transferencias realizado por los sujetos pasivos. De igual manera, este trabajo representaría el inicio de una discusión jurídica y tributaria relativa a los comentarios de las leyes y las normas de Precios de Transferencias, con la finalidad de ayudar en su implementación y propiciar la disminución de la incertidumbre jurídica en atención a esta temática.

Villellas (2019), en su tesis doctoral titulada *Los Precios de Transferencia: una aproximación multidisciplinar*, presentada en la Universidad de Zaragoza de España, tuvo como propósito desarrollar un análisis completo de los Precios de Transferencia visto desde varios puntos de diferentes disciplinas, como la perspectiva contable, jurídica y mercantil. La primera fue la variedad presente en el ámbito nacional e internacional relacionada con las normas de Precios de Transferencias, puesto que al relacionarse se presentan conflictos y desencuentros tributarios que se convierten en impedimentos al comercio y requieren elementos para solucionarlos, que en algunos casos no son eficaces, tomando por hecho que esta situación se resolvería a través de la coordinación de las normas contables, fiscal y mercantil en atención a sus contenidos.

El autor planteo como conclusión debatir sobre la eficacia del diseño de las leyes y normas vigentes, por cuanto aún existen las que regulan las operaciones vinculadas. La transferencia se convierte en un mecanismo de elusión y evasión fiscal, y esto termina con la adecuación del principio de plena competencia con el fin de crear el estándar aplicable más adecuado para los Precios de Transferencias.

Alais (2020), en un artículo titulado *Los precios de transferencia y la valoración en aduana. Comentarios a la Guía de la OMA Versión 1.0*, presentado en el volumen 1, número 1 de la Revista Jurídica Austral, menciona que la guía de la Organización Mundial de Aduana (OMA) referida a la valoración en aduana y precios de transferencias, fue desarrollada con la finalidad de ofrecer a los funcionarios aduaneros y la Administración Tributaria una serie de elementos objetivos y veraces, además de interpretaciones para ser usadas en caso de presentarse dificultades en una misma transacción de compra venta internacional, en las implicaciones asociadas con el método de valoración acordado, así como al régimen de precios de transferencias. A pesar de ser métodos muy distintos, pueden estar presente en

determinaciones tributarias ante una misma realidad. En tal sentido, la OMA y la OCDE se unieron para estudiar los aspectos comunes con la finalidad de obtener coherencia en los resultados y facilitar que las empresas vinculadas puedan fijar los precios y valores que cumplan con los estándares autorizados por las aduanas y administraciones tributarias.

Finalmente, la Sentencia C-690 (2003), presentada en la Corte Constitucional de Colombia, señala que para interpretar los precios de transferencias deben usarse las Guías OCDE. Sin embargo, el demandante expresa que se puede transgredir lo establecido en numeral 1 del artículo 150 del texto Fundamental. Pareciera que el Congreso colombiano omite el deber de promulgar las leyes y la traslada a la OCDE. Esto se convierte en la principal demanda. Aunado a eso, hay unas intervenciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cada una expresa su opinión enfocada en que no se está en contra de lo establecido por la OCDE y que el Estado está en la facultad de implantar los medios de aplicar cada una de las leyes, además de buscar los medios para lograr una carga impositiva satisfactoria para todos.

También se encuentra una opinión del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el cual señala que los dictámenes de la OCDE no son leyes, normas o principios supranacionales y, por lo tanto, no constituyen peligro en la circulación de las mismas. De igual forma, se encuentra la opinión de la procuraduría general de la nación y las consideraciones de la corte colombiana, señalando que esa delegación en la OCDE transgrede el principio de legalidad desde el punto de vista tributario. De todo esto se llega a la decisión de que todas las normas puestas en entredicho sean declaradas sin efecto, por lo que el principio de legalidad establece que solo el que hace las leyes puede establecer los tributos y que el gobierno de ese país no puede tratar puntos reservados a la ley.

2.2. Bases teóricas.

Al hablar de bases teóricas hace referencia a la fundamentación teórica de este trabajo de investigación, donde se ejecuta una revisión de la literatura correspondiente, con la intención de sustentar la situación problemática. Al final se obtuvo un punto de vista teórico referido al problema abordado.

2.2.1. Precios de transferencias.

Según Polo Vergara (2018), el término Precios de Transferencia consiste en el estudio, el análisis y la distribución de los montos y precios de aquellas operaciones entre las partes relacionadas, para lo cual dichas operaciones pueden ir desde la venta de activos tangibles e intangibles y la prestación de servicios, dándose las mismas entre organizaciones que pertenecen a una corporación.

Es necesario acotar que a través de ellos se pueden transferir ganancias entre las empresas comunes vinculadas, además de vender los activos con precios por encima o debajo de los valores presentes en el mercado, aplicándose también en la prestación de servicios. Se infiere que con los precios de transferencias no todo el tiempo siguen las reglas de la economía, puesto que no se rigen necesariamente mediante la oferta y la demanda. Sin embargo, esto es contrario a lo planteado por De la Vega (2015), que señala que las Administración Tributarias obtienen un poder más completo y efectivo por los precios de transferencias.

Otro aspecto importante es que los precios de transferencias según Gallegos (2019), tienen un papel muy importante en los asuntos tributarios, pues si no están presentes, las entidades multinacionales pueden manejar los precios, valores y costos con la finalidad de reducir la cancelación de los impuestos, y por ende asignar mayores beneficios y utilidades a lugares donde la tributación es menor o pocas utilidades y las pérdidas a sitios donde la imposición es mucho más alta.

Cabe resaltar que los Precios de Transferencias son fijados por las empresas para obtener ganancias y ventajas fiscales que permitan colocar precios y valores y así realizar sus operaciones en el tiempo establecido y con las entidades que son comunes con ellas. Otro punto importante es que los Precios de Transferencias son indispensables para las Administraciones Tributarias en vista que pueden fijar leyes y normas que les favorezcan para evitar evasiones y la elusión fiscal.

2.2.1.1. Origen de los precios de transferencias.

Estos se originaron en el siglo XX, pero fue en 1979 que la OCDE da a conocer sus primeras normativas formales, llamadas *Transfer Pricing Guidelines,* las cuales contenían las reglas, métodos, y procedimientos, e incluían las normas de los mismos y la práctica que usaban en los Estados Unidos. Cabe señalar, que estás Guías son actualizadas cada cierto tiempo y es el elemento principal para la formación de las reglas y métodos para aquellos países que son asociados.

Alrededor del mundo se han ido regulando esta normativa y es así que en Latinoamérica se fue recogiendo desde los años 1999 adelante.

Barbosa (2006) indica que, en Colombia, la regulación tributaria anterior a la Ley 788, no estaba presente para los Precios de Transferencias. No obstante, en la reforma tributaria del 2002 se incluyó la Ley 788, que contemplaba las normas para el régimen de Precios de Transferencias relacionadas con el impuesto a la renta, así como también se conceptualizo la vinculación económica asociada a los métodos para calcularlos. Se utilizó el principio del mejor método para las operaciones de la empresa y así pueda ofrecer beneficios. De igual forma, se usó como fuentes de interpretación las Guías OCDE, sin embargo, la Corte Constitucional de Colombia las declaró nulas por cuanto no poseen el rango normativo y pueden ser contrarias al principio de legalidad, pero podrían ser usadas como un criterio auxiliar para diseñar o interpretar los Precios de Transferencias. El mismo autor expresa que el régimen de los Precios de Transferencias se consolida en el año 2003 con la promulgación de una nueva Ley, conocida como la Ley 863 y debido a una decisión de la Comunidad Andina, se establecía la Ley 578.

Foscale, Rosello y Massud (2013) señalan que, en Argentina, las normativas y reglamentos de Precios de Transferencias se incorporaron a la ley de impuestos a las ganancias establecidas según Ley 25063 de diciembre del año 1998, basándose en las Guías de la OCDE. Según estos mismos autores, y contrariamente a las normas antes mencionadas, en ese país se usa o adopta la regla del mejor método para calcular los Precios de Transferencias. En otras palabras, las entidades deben aplicar los métodos dispuestos, pero optando por el que más se adapte a sus operaciones y permita obtener los resultados más beneficiosos y confiables.

Gallegos (2019) señala que Chile añade a su normativa de Precios de Transferencias el articulo 41 E a la Ley de Impuesto a la Renta por medio de Gaceta Oficial 20.630 con fecha de septiembre del año 2012, aun cuando en el año anterior el Servicio de Impuestos Internos (SII) se había reorganizado y generó un grupo orientado a la fiscalización de los Precios de Transferencias. Según el autor citado, éste es el punto crucial para el inicio de la materia de los Precios de Transferencias en ese país, porque en ese momento no fue introducida esta Ley mencionada, pero el equipo de expertos trabajaba de acuerdo a las recomendaciones de la OCDE.

Según Ramírez y Niño (2018), la vinculación del Perú a la OCDE comenzó el 25 de julio del año 2008, al suscribirse la Declaración sobre la inversión internacional y empresas multinacionales. Esto le permitió al Perú participar en el Comité de Inversiones de ese

Organismo, pero fue en noviembre de 2012 que fue presentada formalmente la petición de adhesión a la OCDE. En el 2014, fue invitado a participar en el Programa País.

En este sentido, los Precios de Transferencias en el Perú toma un nuevo giro en los últimos años, aun cuando Loayza (2018) señalando que, el régimen actual con respecto a los Precios de Transferencia no abarcan puntos específicos, tal como la eliminación de la doble imposición, y se toma como partida el Artículo 32 A de la LIR, el cual señala el ámbito de aplicación de dichos precios, además de establecer que el valor convenido puede cancelar el impuesto a la renta más bajo que el que corresponde al valor de mercado.

Sin embargo, su normativa en el Perú está compuesta por la vigente legislación desde el 1 de enero de 2001, conocida como la Ley N° 27356, la cual sustituyó el numeral 32° del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), que al cabo de unos años fue reformado, dando como resultado el artículo 32°- A.

Con el nuevo artículo no se tenía una norma que lo reglamentara. Por este motivo se emite el 31 de diciembre de 2005, la sustitución del Artículo 24º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (RLIR), mediante Decreto Supremo N° 190-2005-EF, cuya vigencia sería desde el 01 de enero de 2006. Aunado a ello, también se formularon Resoluciones de Superintendencia (RS) que normaban los aspectos formales de los Precios de Transferencias. Estas resoluciones fueron la RS 167-2006 y RS 008-2007, que aun en la actualidad siguen vigentes. Lo más actual con respecto al régimen de precios de transferencias fue la modificación de la LIR a través de un Decreto Legislativo N° 1312, que fue anunciado y más tarde publicado el 31 de diciembre de 2016, haciendo vigente a partir de un día después, cuyo objetivo fue la adaptación de la normativa peruana a los modelos y esquemas emitidos por la OCDE.

También existen una normativa que está vigente, de la cual se apoya en los precios de transferencias, que es el Decreto Supremo N° 333-2017 – EF, presentado por el Ministerio de Economía y Finanzas, promulgado y publicado en noviembre del año 2017, haciendo modificaciones en los artículos 116, 117 y algunos literales del 118 del Reglamento de la LIR, referentes a las obligaciones que tienen los sujetos pasivos en la presentación de las declaraciones juradas que le competen, y que información mínima deben contener cada una de ellas. De igual forma, se hace mención al Decreto Supremo N° 340-2018-EF, también del Ministerio antes mencionado, con fecha de promulgación correspondiente a diciembre de 2018, pero vigente a partir de enero de 2019, que trata algunos cambios en el reglamento, señala también puntos relacionados con el valor de mercado y define lo que son los países no cooperantes, de baja o nula imposición y las normas que se aplican a ellos.

La siguiente normativa es la Resolución de la SUNAT, la R.S. Nº 014-2018-SUNAT, que data del año 2018, la cual establece las pautas para la presentación de la declaración jurada Reporte Local, uno de los deberes formales de los contribuyentes, que expone cuáles sujetos están obligados a declarar, qué debe contener dicha declaración y los períodos en los que se presentan. De igual forma, se tiene otra resolución de la SUNAT, la R.S. Nº 163–2018-SUNAT, también del año 2018, que presenta las pautas para llevar a cabo las declaraciones Reporte Maestro y País por País, otras de las obligaciones de los sujetos que se relacionan con los precios de transferencias.

Por último, se menciona el Decreto Legislativo N° 1381, que está vigente desde enero de 2019, aunque fue promulgado en agosto de 2018, referido a algunas modificaciones de artículos de la LIR, además de unas normas para las operaciones de importación y exportación entre países no cooperantes, de baja o nula imposición.

2.2.1.2. Principios fundamentales.

2.2.1.2.1. Principio de Arm´s Length

De acuerdo a García (2015) el principio de plena competencia o libre concurrencia está basado en el punto que todas las entidades de un consorcio o corporación son independientes. Ellas pueden buscar los mejores montos y beneficios al momento de comprar, vender activos o prestar servicios, obteniendo al final mejores privilegios y ventajas de acuerdo a lo que existe en el mercado y no lo establecido por el grupo al que pertenecen. Esto va en concordancia con lo señalado por Hurtado (2011), que por este principio las empresas pertenecientes a una corporación deben ser tratadas como organizaciones independientes, aisladas o como si fuesen un solo negocio y, por lo tanto, se fortalece su independencia, con el fin de impulsar el crecimiento y desarrollo, así como fortalecer la inversión de acuerdo a los mercados globales.

Zuzunaga (2018) expresa que se convierte en la parte principal en la regulación de los precios de transferencias, y tiene su origen en los acuerdos para prescindir de una doble imposición. También se presenta la opción de acordar los precios en caso de equipos con gobiernos similares con la finalidad de conseguir unos ingresos relacionados con el principio de independencia.

2.2.1.2.2. Principio de Igualdad.

Según Barbosa (2006), este principio significa que se da un trato igualitario a todos, y que a través del principio de plena competencia se pretende un trato igual a los contribuyentes con operaciones vinculadas con los contribuyentes que no tienen dichas operaciones, es decir, busca un trato igualitario entre las entidades o que situaciones distintas deban sean tratadas de forma igual, con la finalidad de lograr una igualdad relacionada con la capacidad contributiva de cada uno de los involucrados.

2.2.1.2.3. Principio del deber de contribuir.

Para Barbosa (2006) este principio está presente en casi todos los países del planeta, y tiene la idea de contribuir con el financiamiento y los gastos e inversiones del Estado, tomando en consideración la equidad y justicia de todas las personas. En este sentido, y en concordancia con el principio de plena competencia, la intención es el trato igualitario a los contribuyentes, considerando las desigualdades de las operaciones de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno.

2.2.1.3. Valor de Mercado.

El término valor de mercado puede ser conceptualizado como el monto que se le da a un bien o servicio, el cual puede estar vinculado con la oferta y la demanda presente en el mercado en un periodo de tiempo específico.

En cuanto a los precios de transferencias, el valor de mercado está referido en el artículo 32 de la LIR, donde establece que, de acuerdo a una venta o cesión de propiedad, se establece el precio de estas operaciones según lo establecido en el mercado. En dado caso que ese valor esté encima o inferior a lo estipulado, la SUNAT está en la facultad de ajustarlos.

2.2.1.4. Criterios de Vinculación Económica.

Según el Informe N° 205-2001-SUNAT/K00000 emitido por la SUNAT, y de acuerdo con la doctrina jurídica, la vinculación económica es la que se observa cuando hay un elevado nivel de unión e integración empresarial y comercial, a la vez que se sostiene que es una asociación más fuerte y profunda que otras, en donde unos o varias componentes de producción están supeditados a la influencia de otra por la situación categórica de la última.

Esta vinculación puede darse como la participación en el capital de las entidades dominadas, esto se denomina Dominio Financiero o Vinculación por Capital. Otra forma de vinculación es la propiedad de las instrucciones y técnicas para la fabricación, o la propiedad de las marcas y patentes, llamado Dominio Técnico. La otra es la posición beneficiosa de proveedor o cliente mayoritario y se le llama Dominio Comercial y, por último, el dominio personal, que está relacionado con el gobierno de las secciones de decisión de las entidades.

Cabe mencionar que estos criterios de vinculación se encuentran detallados en el artículo 24 del reglamento de la Ley del Impuesto a la renta.

2.2.1.5. Análisis de Comparabilidad.

Gallegos (2019), expresa que, el análisis de comparabilidad se refiere a una serie de pasos que se usan para determinar sí las transacciones de las partes relacionadas pueden ser comparadas. Constituye el punto crucial para entender como son las entidades, y conocer cuál es el contexto económico y financiero en el cual están inmersas. Para llevar a cabo este análisis de comparabilidad, el autor ya mencionado señala que la OCDE puntualiza unas pautas básicas y necesarias para la comparación de precios, las cuales son las características de los activos y de los servicios, el estudio práctico, las cláusulas convenidas, el contexto económico y financiero, y las técnicas que se usan para las prácticas comerciales.

En cuanto a los atributos o características de los bienes primero hay que confrontar los precios y los márgenes de ganancia. Con respecto al segundo punto básico señala que, es el estudio práctico para entender que se toman en cuenta primero las acciones, los bienes, y los conflictos que conlleva las operaciones, identificándolos y comparándolos, y posteriormente separar los beneficios o ganancias. El tercer punto son las cláusulas que fueron establecidas al momento de realizar un contrato, en donde se identifican los beneficios y las obligaciones de la empresa en estudio. El cuarto punto se refiere a las condiciones económicas, tienen que ver con las diferencias entre las empresas que están relacionadas y si estas diferencias no afectan el costo del mercado, ya que sí hay una incidencia, bien sea por encima o debajo, es necesario ajustar. El último punto son las técnicas que son puestas de manifiesto cuando se llevan a cabo las actividades comerciales.

En el Perú, el análisis de comparabilidad es regulado por el artículo 110 del RLIR y es a través del mismo que se puede saber si estas operaciones pueden ser comparadas de acuerdo a lo establecido en el inciso d del Artículo 32 A de la LIR, tomándose en consideración una

serie de características, que pueden ser operaciones financieras, prestación de servicio o alguna venta alquiler o cesión de propiedad.

2.2.1.6. Clasificación de los métodos aplicables.

La OCDE ha establecido unos métodos para determinar los precios de transferencias entre las empresas que están asociadas entre sí. Es una serie de pasos para conocer cómo se llevan a cabo y cómo se calculan. Son cinco (5) métodos que se clasifican de acuerdo a los tradicionales y lo que no son tan comunes, que se verifican sin el valor que está en consonancia con respecto al principio de libre concurrencia o competencia. A continuación, se refieren los métodos señalados:

2.2.1.6.1. Comparación de precios.

El método del precio comparable independiente (CUP)

Se define como el precio o valor de los activos y servicios entre las partes relacionadas y considera el costo de la contraprestación de dichos activos o servicios. Esto concuerda con lo definido por la OCDE, pues plantea que lo primordial de este método es que esté dado en el contexto en los que se pueda comparar, a la vez que los bienes o servicios sean similares. Si hay diferencias, no deben influir en el costo de los mismos.

2.2.1.6.2. Comparación de Márgenes de Rentabilidad.

El método de la Reventa

Este método, de acuerdo con la OCDE, consiste en calcular el precio de la compra de activos y actividades comerciales, deduciendo del valor de la venta un porcentaje de los ingresos, que viene a ser el monto que el vendedor requiere para hacer sus pagos, con la intención de no tener pérdidas.

Método del Costo Adicionado

El método del costo adicionado se utiliza normalmente en las empresas productoras y de manufactura. Tiene como base los costos que se incurren en una transacción con una empresa relacionada, a la vez que se adiciona un porcentaje de ingresos para obtener una ganancia razonable, tomando en consideración las condiciones del mercado. Hay un punto importante que resaltar de este método, es que no considera los gastos operacionales para calcular los precios, pero si toma en cuenta respectivamente los costos directos e indirectos y los que están beneficiando a los proveedores.

Partición o División de Utilidades

De acuerdo al Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000, este método determina el monto de los activos o servicios mediante la división de las ganancias globales, tiene su inicio en la adición de las utilidades parciales resultantes de las transacciones entre los sectores concernientes y en conformidad con la participación de las empresas.

Hurtado (2011), señala que se debe calcular primero el beneficio a repartir entre las partes de la transacción para luego distribuirlas. De acuerdo con la OCDE, hay dos (2) maneras para obtener el precio por este método: el *Método de División de Utilidades* y el *Método Residual de Utilidades*. El primero es el que se hace mención anteriormente, y el segundo utiliza dos (2) pasos: se da valor a los aportes de los participantes no únicos y el remanente de las ganancias se asigna entre las partes relacionadas. Un punto importante que señala la OCDE es que este método es fundamental al momento de usar intangibles.

Método del margen neto transaccional

Según lo indicado en el informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000, el referido método establece las ganancias que reciben las empresas independientes, tomando en consideración los márgenes de rentabilidad, los activos, los gastos y el movimiento del efectivo.

Este método tiene una ventaja: puede ser utilizado pese a la existencia de discrepancias entre las transacciones de una entidad controlada y otra independiente, y de acuerdo con Hurtado (2011), la desventaja de este método es que no está de acuerdo con el principio de plena competencia.

Cabe destacar que la utilización de uno u otro método va a depender de las situaciones, de los contextos en los cuales se estén dando las operaciones entre partes vinculadas. Por tanto, se debe poner en uso el método más confiable para la organización, el que provea de resultados

veraces, tomando en consideración los hechos y las situaciones, además de la realidad económica de cada país involucrado.

2.2.1.7. Proceso de Descarte de precios.

Este punto se ha convertido en uno de los retos de los Precios de Transferencias, y de los especialistas en el tema, por cuanto se debe saber cómo y cuál es el mejor método para calcular los precios, En la mayoría de las veces los profesionales en este proceso llevan a cabo un enfoque unilateral para la selección del método de análisis, por lo cual se pueden dejar por fuera métodos que pudieran ser más apropiados o la aplicación inadecuada del método.

2.2.1.8. Rango de Precios.

En el artículo 114 de la RLIR, se plantea que para la determinación del precio, valor o costo en operaciones similares y que resulta del uso de algunos de los métodos de precios antes mencionados, se debe obtener primero un rango de precios. En este sentido, sí el monto entre las miembros vinculados está dentro del rango puede ser llamado o considerado como el valor de mercado, y sí en caso contrario está fuera del rango, se calcula un bajo impuesto a la renta en el sitio, y en tiempo respectivo, el valor de mercado será la mediana con respecto a este rango.

Ahora bien, hay que explicar cómo se obtiene el método intercuartil y como se calcula la mediana, lo cual se encuentra en el artículo 115 del RLIR. Para el cálculo de la mediana, según este artículo, los precios deben calcularse de manera ascendente, asignando un número correlativo, luego al valor total de la muestra se le adicionará la unidad y el resultado se divide entre dos, el resultado se llama Posición de la Mediana, luego de esto, se debe obtener la mediana de la siguiente manera: se toma el valor que corresponde a la parte entera del numero en conjunto con el monto que está por encima, para luego sumarlos y dividirlos entre dos, dando como resultado la mediana.

Para calcular el rango intercuartil, se tomará como valor mínimo el percentil 25 y como valor máximo el percentil 75. Para calcular el percentil 25, se tiene que proceder de la siguiente manera: a la posición de la mediana se le adiciona una unidad, luego se fracciona en dos, dando como respuesta lo que se llama posición del percentil 25, el cual si es una cifra sin decimales este es el percentil 25, pero si la cifra tiene decimales, hay que tomar en cuenta la parte entera, para luego comparar este monto con el monto anterior, y la diferencia se procederá a multiplicar

por los puntos decimales de la posición del percentil 25. El resultante se le adicionará al punto uno antes mencionado.

Para calcular el percentil 75, se debe hacer lo siguiente: a la mediana se le sustraerá una unidad y se le adiciona la posición del percentil 25, calculado en el párrafo anterior, obteniéndose la posición del percentil 75, el cual si es una cifra entera ese es el percentil 75, si es una cifra con decimales, se debe hacer un proceso parecido al mencionado en el párrafo anterior.

2.2.1.9 Directrices o Guías de Precios de transferencias.

Según Zuzunaga (2018), las Guías de Precios de Transferencia aplicables a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias están aglomeradas en un escrito elaborado por la OCDE y se les conoce como Guías de Precios de Transferencias de la OCDE. En la actualidad, las guías actualizadas corresponden a las publicadas en julio del año 2010, aunque también hay unos cambios aprobados el 23 de mayo del 2016, publicados en julio de 2017, y que contienen los Reportes Finales de las Acciones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) 8,9 y 10. En este sentido, las directrices se actualizan y se complementan con puntos adicionales porque vienen a ser un documento dinámico y comprenden nueve (9) capítulos, siendo estos los siguientes:

a. El principio de *Arm´s length*
b. La metodología para determinar los precios de transferencias
c. Análisis de Comparabilidad
d. Procedimientos administrativos
e. Documentación
f. Consideraciones especificas relacionadas con los activos intangibles;
g. Servicios intragrupo
h. Acuerdos sobre reparto de costos entre empresas asociadas
i. Casos de reestructuración de empresas.

Ahora bien y siguiendo con Zuzunaga (2018), la OCDE ha emitido informes que complementa las guías, los cuales se presentan en la tabla siguiente:

Tabla 1: Informes complementarios de la OCDE

INFORMES COMPLEMENTARIOS			
Informe sobre	**Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales**	**Fecha de aprobación por el consejo**	**Tema incorporado**
Haberes intangibles y servicios	23-01-1996	11-04-1996	Capítulos VI y VII
Los convenios de repartos de costos	25-06-1997	24-07-1997	Capítulo VIII
Las líneas rectoras para el seguimiento de las Guías OCDE relacionada con los precios de transferencias.	26-06-1997	28-10-1999	Anexos
Los principios para verificar los Acuerdos anticipados de precios de transferencias.	30-06-1999	28-10-1999	Anexos
Precios de transferencias y reestructuración de empresas aprobado por el CAF el 22 de junio de 2010	22-06-2010	22-10-2010	Capítulo IX

Fuente: Zuzunaga (2018).

De igual manera, las directrices se han modificado como se presentan en la siguiente tabla, presentada por Zuzunaga (2018):

Tabla 2: Modificaciones a las Directrices de la OCDE

MODIFICACIONES DE LAS DIRECTRICES		
REVISIÓN O ACTUALIZACIÓN	**APROBADO POR EL COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES**	**FECHA DE ADOPCIÓN POR EL CONSEJO**
Capítulo IV (Actualización)	06-06-2008	16-07-2009
Prefacio y prólogo (Actualización)	22-06-2009	
Capítulos I a III (revisión)	22-06-2010	22-07-2010
Prefacio, prólogo, glosario, de los capítulos IV al VIII y los anexos(Actualización)		
Post BEPS (Actualización)		23-05-2016

Fuente: Zuzunaga (2018)

Ahora bien, hay que definir que a las guías OCDE se le han hecho modificaciones formales y las versiones que son publicadas de cada una de las directrices. Es así que se tiene versiones actualizadas de las mismas que fueron publicadas en los años 1996, 2001, 2009, 2010, y 2017, y las modificaciones en los años 1996, 1997,1999,2009,2010, 2013, 2016 y 2017, obteniéndose así más modificaciones que versiones publicadas. Para lo que enumera las modificaciones en la siguiente tabla, más actualizada que la anterior:

Tabla 3: Modificaciones formales a la Guías OCDE a partir de 1995

N° de resolución	**Fecha adopción Consejo OCDE**	**Incorporación Modificación Revisión**	**Contenido**
Resolución C(95)126/FINAL	11 de abril de 1996	Incorporación	Capítulo VI Consideraciones Especiales para Propiedad Intangible; y, (ii) Capítulo VII Consideraciones Especiales para Servicios Intra Grupo.
Resolución C(95)126/FINAL	24 de julio de 1997	Incorporación	Capítulo VIII Acuerdos de Contribución de Costos.
Resolución C(95)126/FINAL	23 de octubre de 1997	Incorporación	Anexo: Guías para el Procedimiento de Monitoreo sobre las Guías de Precios de Transferencia de OCDE y el Involucramiento de la Comunidad Empresarial.
Resolución C(95)126/FINAL	28 de octubre de 1999	Incorporación	Anexo: Guías para la Conducción de APAs bajo Procedimientos de Acuerdo Mutuo
Resolución C(95)126/FINAL	16 de julio de 2009	Modificación /eliminación	Capitulo IV: Aproximaciones Administrativas para Evitar y Resolver Disputas de Precios de Transferencia, con los cambios en los párrafos 4.30, 4.31, 4.33, 4.35, 4.39, 4.40, 4.41, 4.48, 4.49, 4.53, 4.54, 4.56, 4.60, 54 4.61, 4.64, 4.77, 4.79, 4.124, 4.130, 4.160, 4.161, 4.167, 4.168, 4.169, y eliminación de los párrafos 4.55, 4.170, 4.171.
Resolución C(95)126/FINAL	22 de julio de 2010	Incorporación / Revisión	Capítulo IX Aspectos de Precios de Transferencia en Restructuraciones Empresariales (Incorporación) Capítulos I al III, (revisión) numeración de los capítulos IV a VIII (revisión)
Resolución C(95)126/FINAL	16 de mayo de 2013	Revisión	Sección E relacionada con los puertos seguros del Capítulo IV ya mencionado

Resolución C(95)126/FINAL	23 de mayo de 2016	Revisión	Capítulos I, II, V, VI, y VIII según el Reporte de las Acciones 8-10 del Paquete Final BEPS.
Resolución C(95)126/FINAL	3 de abril de 2017	Revisión	Capítulo IX, prefacio y el glosario de términos.
Resolución C(95)126/FINAL	19 de mayo de 2017	Revisión	Capítulos I-VI, prefacio y el glosario de términos

Fuente: Elaboración Propia

Las tablas anteriormente presentadas registran si las guías OCDE fueron revisadas o actualizadas, sin embargo, se tiene especificaciones con respecto a las últimas ediciones, en las cuales de acuerdo a Zuzunaga (2018) las guías que datan del 2010 y 2017. Las primeras modificaciones realizadas están presentes en el mismo cuadro. Así tenemos que la versión del año 2017 fue modificada en los siguientes aspectos:

a. Lo relativo a la sección D, del primer capítulo son eliminadas, y sustituidas por un nuevo apartado.
b. Se añadieron nuevos puntos en formas de párrafos en el segundo capítulo, los cuales se colocaron después del apartado 2.16.
c. Se añade un nuevo apartado, después del punto 2.9.
d. Las pautas del quinto capítulo son sustituidas por unas nuevas, y algunos anexos.
e. Se sustituyen las pautas del sexto, séptimo, y octavo capítulo, y son agregadas nuevas guías y anexos.

Sin embargo, de acuerdo a la OCDE, la versión del 2010, señala que, en el año 2009, se llevó a cabo unas modificaciones, con la intención de adoptar el artículo 25 disposición cinco, que trataba sobre algunas técnicas y procedimientos para resolver situaciones de carácter fiscal entre varios países, todo esto con la finalidad de actualizar los convenios tributarios presentes en el modelo del año 2008. De igual forma, en el ejemplar del año 2010, se hace una revisión completa y exhaustiva del primer al tercer capítulo, dando como resultado una serie de disposiciones para poder seleccionar cual es el mejor método, de acuerdo a las características de la empresa, así como también, explicar cómo funciona el análisis de comparabilidad. Se le añadió también el noveno capítulo, que trata de cómo reestructurar las empresas, tomando en consideración los precios de transferencias.

En el ejemplar del año 2017, se añaden los cambios efectuados en el año 2016, relacionados con las acciones 8 y 10 relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), que fueron acordados en el 2015 con la intención que los precios de transferencias estén en consonancia con los documentos que se deben presentar y con el llamado Informe país. Esta edición también contempla las pautas relacionadas con las disposiciones para proteger, dar mayor claridad y seguridad jurídica a los sujetos pasivos, a la vez de aliviar ciertas disposiciones en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cabe destacar que en estas dos versiones, contienen también modificaciones de redacción que tienen más coherencia y cohesión para mayor comprensión y puedan seguir siendo las pautas para la interpretación de los precios de transferencias.

Ahora bien, hay que definir la naturaleza de las guías OCDE, de acuerdo con el derecho peruano, y es aquí donde entra la teoría de Luis Durán Rojo, cuando señala que son instrumentos de soft law, y por lo tanto no son vinculantes, pero si tienen fuerza jurídica, que pueden ser promulgados por entes supraestatales o paraestatales, otorgándole la cualidad de internacional, y nacionales, y clasificándolos de acuerdo a las funciones que pueden tener: pre - legislativa, post - legislativa y para – legislativa, puntos que se tratarán en el apartado del soft law. (Durán, 2011)

También hay que destacar lo señalado por el TC peruano con respecto a las Guías OCDE como instrumentos de soft law, en la cual no hay resolución manifiesta con respecto al tema, pero si hay una general donde el TC ha conceptualizado el soft law como unos compendios de normativas generales, que no son vinculante y va en concordancia con lo postulado por Durán, mencionado anteriormente, que a su vez tienen consecuencias jurídicas, y carecen de coerción. Es en este sentido, que cumpliendo una de las funciones del soft law, las guías OCDE solo pueden ser usadas con fines de interpretación, mientras que no sean contrarias a las normas ya establecidas, para lo que el TC ha señalado que el soft law solo funciona como pauta de interpretación (Nina, 2018).

2.2.1.10. Países no cooperantes o con Regímenes Fiscales Especiales.

En el Perú, los anteriormente llamados paraísos fiscales son Países no Cooperantes, y de acuerdo con el artículo 86 del RLIR, son aquellos que están presentes en el anexo uno (1) de este reglamento, al igual que el articulo ya mencionado señala las condiciones para incluir o excluir a los países de esta lista.

Para incluir a algún país no cooperante en la lista de esos países, se tienen que cumplir las siguientes disposiciones: Que no exista un acuerdo actualizado y vigente para el intercambio de datos tributarios o para evitar se genere la tributación doble con el Perú; que no haya transparencia en las operaciones legales, o que las reglamentaciones tampoco sean legales, y que su tasa aplicable al impuesto sea del cero por ciento (0%) o menores al sesenta por ciento (60%). En cuanto a las disposiciones para excluir de la lista de países cooperantes están relacionadas con que dichos territorios sean miembros de la OCDE; que haya un pacto vigente con el Perú para evitar la tributación doble y que, se pueda intercambiar información tributaria con el Perú. Cabe destacar que, la inclusión o la exclusión de la lista debe hacerse a través de decretos supremos, considerando que al incluir o excluir de la lista de países no cooperantes producen repercusiones en el ejercicio siguiente al cual fueron anexados o no, y para lo cual la SUNAT debe emitir de forma anual dicha lista.

Los criterios se encuentran resumidos en la siguiente tabla:

Tabla 4: Criterios para incluir o excluir a Países no Cooperantes de acuerdo al RLIR

INCLUIR	EXCLUIR
Inexistencia de acuerdo para intercambio de información tributaria	Países miembros de OCDE
Inexistencia de transparencia legal	Acuerdo vigente para evitar la doble imposición
Tasa aplicable de 0% o menor de 60%	Intercambio de datos tributarios

Fuente: Elaboración propia

De acuerdo con el artículo antes mencionado existen unos regímenes fiscales preferenciales por su nombre exacto, los cuales pueden ser señalados como tal, siempre y cuando cumpla con dos de las disposiciones antes nombradas.

Lo mencionado anteriormente corresponde de acuerdo con Bueno-Tizon (2019) con la nueva normativa en cuanto a países de baja o nula imposición, a lo que también menciona que de esta manera no se podrán descontar los montos por la prestación de servicios ni por los perjuicios de aquellos países que estén en la lista. Estos cambios en cuanto a los países no cooperantes tienen que ver con la actualización de la lista, modificación en las disposiciones para la inclusión o exclusión de la misma y como calificar a los regímenes especiales

preferentes. Esto se contemplaba a partir de enero de 2019, y tenía la finalidad de que Perú sea incluido como miembro de la OCDE a partir de este año.

En la actualidad y de acuerdo al autor ya mencionado en el párrafo anterior, la lista ha sido actualizada, se han cambiado las disposiciones para la inclusión o exclusión de esa lista, pero el cambio significativo ha sido la inclusión de los ya mencionados regímenes especiales preferentes, que aun cuando dichos territorios no están presentes en la lista de países no cooperantes, tienen las mismas condiciones y tratamiento tributario de los países con baja o nula imposición.

Para Zapata (2019), los anteriormente llamadas países o territorios de baja o nula imposición también son llamados sitios financieros internacionales, sin embargo, son territorios que buscan beneficiarse frente a los demás, con la finalidad de tener grandes inversiones, establecer sociedades y obtener grandes capitales a la vez de ofrecer un trato fiscal favorable. Una de sus principales características es la aplicación de unas formas tributarias que es favorable para su gente, abarcando también entidades foráneas. Perú era considerado por la Unión Europea como paraíso fiscal. En el año 2020 fue retirado de la lista de paraísos fiscales por adoptar los lineamientos de la OCDE.

De acuerdo a Zapata (2019), los sitios definidos en el párrafo anterior poseen ciertos beneficios que van desde inexistencia o baja tributación, así como también el hermetismo en cuanto a datos personales, bancarios y financieros, beneficios que se dan para atraer inversionistas, no obstante, a eso, órganos de carácter internacional los unen a actividades ilícitas tales como las evasión y elusión de impuestos.

2.2.1.11. Legislación aplicable en el Régimen de Precios de Transferencias.

2.2.1.11.1. Ámbito de aplicación.

El ámbito de aplicación de los precios de transferencias se encuentra en el inciso “a” del Artículo 32-A de la LIR. Allí se establecen la normativa de los Precios de Transferencias, que son aplicadas cuando hay transacciones entre los sujetos pasivos del impuesto a la renta y sus partes relacionadas o cuando hay operaciones llevadas a cabo en los paraísos fiscales.

Tomando en consideración lo expresado anteriormente, cada país establece su normativa, considerando el principio de plena competencia, siempre y cuando este marco regulatorio considere las nociones necesarias para legislar y normar en el momento en que se

presenten situaciones como relaciones exclusivas, niveles de producción, establecimiento permanente, entre otros.

2.2.1.11.2. Partes Vinculadas y Supuestos de Vinculación.

Las partes vinculadas se refieren a dos o más personas, así como a entidades que están relacionados cuando una parte de ella asiste y favorece a otra parte u otro miembro del grupo, en donde esta asistencia puede ser directa o indirecta y afecta a la administración, gobierno y patrimonio.

Lo anteriormente mencionado va en consonancia con lo que establece la LIR, en el inciso "b" del Artículo 32º A, donde se señala que debe entenderse como partes vinculadas, la participación directa o indirecta de una de las partes en la otra, entendiendo que pueden ser personas o entidades. Sobre este particular, el Artículo 24º del RLIR establece unos contextos o situaciones específicas, las cuales se deben poner en práctica para que exista una vinculación entre las partes relacionadas. Estas situaciones específicas pueden denominarse como los supuestos de vinculación, los cuales están normados por el RLIR.

De acuerdo con el Artículo 24 del RLIR - DS N° 122-94-EF y modificatoria, se establecen unas suposiciones en las que puede existir vinculación, las cuales se mencionan a continuación:

1. Cuando un ente tiene más de treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica.
2. Cuando un ente posee del treinta por ciento (30%) del patrimonio de dos o más entidades.
3. El tercer supuesto de vinculación es la relación por parentesco, en donde treinta por ciento (30%) del patrimonio o más pertenece a personas que están casadas o están vinculados por sangre hasta el segundo grado.
4. El siguiente supuesto es por dueños cotidianos o comunes, y está referido a cuando el patrimonio de dos o más entes jurídicos esté en posesión de accionistas similares de estas.
5. El otro supuesto ocurre cuando las organizaciones tengan personal de confianza que puedan tomar decisiones en los convenios económicos, de operaciones y de comercio.
6. Otro de los supuestos viene dado por dos entes, o una cantidad mayor, consoliden sus contabilidades juntos.

7. El otro supuesto de vinculación es la formación de contratos o acuerdos, siempre y cuando una de las partes intervenga en el capital de ese contrato o acuerdo.
8. El siguiente supuesto es cuando hay un contrato de colaboración y las partes no tienen contabilidad independiente.
9. Los asociados de un acuerdo participan de los resultados o en operaciones de asociante.
10. El siguiente supuesto de vinculación es la relación de una empresa no establecida en el país y sus instituciones definitivas.
11. Influencia ejercida por una persona en las decisiones de una organización.

2.2.1.11.3. Ajustes.

Para realizar los ajustes de los precios que pueden ser transferidos en el Perú, hay que regirse por el artículo 32 de la LIR en el numeral 4, y también Artículo 109 del RLIR. Dichos artículos determinan que son tres (3) las maneras de ajustar los precios de transferencias, las cuales son: primario, correlativo y secundario. Relacionado con la primera forma de ajustar, se tiene dos puntos vinculados con el Impuesto a la Renta (el primero) y con el Impuesto General a las Ventas o el Impuesto Selectivo al Consumo (el segundo). Si es relacionado con el impuesto a la renta, el ajuste se realiza de una sola forma en particular, y los resultados van a la persona que tiene su domicilio en el país, también puede hacerse de forma bilateral, en donde el efecto es sobre las dos partes vinculadas.

Si es el Impuesto relacionado con las ventas o relacionado con el consumo, para ajustar de debe tomar la imputación sobre los periodos de tiempo en los cuales se llevó a cabo las operaciones. Otro de los tipos de ajuste son los correlativos y los secundarios, los correlativos están regidos por lo establecido en los acuerdos con otros países para no incurrir en una doble carga impositiva. La última forma para ajustar son los secundarios, los cuales se manifiestan cuando no es percibido ningún lucro por las actividades.

2.2.1.11.4. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencias.

Los llamados acuerdos de precios anticipados (APA) se convierten en una herramienta fundamental en la cual dos sujetos pasivos se asocian para hacer transacciones de manera anticipada, lo que se considera válido también para la administración tributaria de cualquier país. En dicho instrumento se incluyen puntos resaltantes como el método para calcular los precios, el estudio de puntos comparables, cuáles son las pautas para llegar a vincular, y como

se pueden ajustar los precios si se hace necesario. Los acuerdos anticipados de precios tienen como objetivo principal proveer un medio por el cual se puedan solucionar los problemas relativos a los precios de transferencias.

De acuerdo con Alva (2016), y lo señalado en el artículo 118 del RLIR, literal a, expresan que cualquier APA poseen unos rasgos distintivos, que lo caracterizan, los cuales son: contratos de derecho civil y se rigen por el Código Civil de cada país, también exponen el cómo se hacen las transacciones y que valor se le da a la prestación de servicios y a bienes. Cabe destacar que no se pueden cambiar o modificar si las dos partes no están de acuerdo, y son válidos de acuerdo a la norma peruana por tres (3) años.

Cabe resaltar, que los APA tienen varios componentes que deben ser resaltados cuando se quiere ejecutar un acuerdo anticipado entre sujetos pasivos o con la administración tributaria. Los componentes son los siguientes: las operaciones a realizar, las partes vinculadas, el método de valoración correcto para las partes vinculadas, los comparables, los datos financieros y contables, ajustes, rango de precios y la hipótesis sobre la cual descansa el supuesto.

2.2.1.11.5. Declaraciones juradas y otras obligaciones tributarias.

De acuerdo a la Universidad Tecnológica de Chile (2018), las llamadas obligaciones tributarias pueden definirse como la conexión desde el punto de vista jurídica en donde el sujeto activo solicita con carácter de obligatoriedad el pago de un tributo, y es aquí donde las partes relacionadas, incluidas en el contexto de aplicación del marco regulatorio de los precios de transferencias, están en la obligación de acatar lo establecido en el literal g del artículo 32-A de la LIR, que señala la presentación de una declaración jurada informativa, la cual debe contener todas las transacciones que han sido llevadas a cabo entre los asociados y en territorios que sean paraísos fiscales. Además de esta declaración, está presente un estudio técnico, en el cual se debe colocar informes, documentos, y todo lo relacionado con cada una de las operaciones. Dicho estudio técnico es una manera de darle confiabilidad a la determinación de los precios de transferencias.

Siguiendo con este mismo orden de ideas, existe una resolución de la SUNAT que señala la normativa en estos casos, y es la llamada Resolución de la Superintendencia Nº 167-2006/SUNAT. En esta resolución se señala las cláusulas por las cuales los contribuyentes deben hacer la Declaración Jurada Anual informativa, el Estudio Técnico de Precios de Transferencia. La Declaración la deben presentar los sujetos pasivos que hayan obtenido más de doscientos

mil soles (S/200.000,00) en transacciones que hayan llevado a cabo con los asociados, o una realizada en paraísos fiscales.

También, de acuerdo a la resolución anteriormente citada, el Estudio Técnico de precios de transferencias lo deben presentar los sujetos pasivos que tengan su domicilio en el país, y que hayan obtenido seis millones de soles (S/6.000.000,00) o un monto superior, o más que el millón de soles (S/1.000.000,00), en operaciones hechas con los asociados.

En el año 2016, hubo una reforma en la normativa de precios de transferencias a través del Decreto Legislativo N° 1312 que modifica la LIR y el RLIR, con la intención de que Perú ingresara en la OCDE. En este sentido Belleza y Blas (2019) y de acuerdo con el decreto ya mencionado, señalan que hubo cambios en el ya mencionado estudio, y se agregaron tres (3) reportes más, a saber: el reporte local, el Reporte Maestro y el Reporte País por país. Estos reportes tienen carácter de obligatoriedad, según las directrices de la OCDE para aquellas empresas y sus transacciones con los asociados, a la vez que poseen niveles de materialidad establecidos. De igual forma, los precios de transferencias ajustados se incluirán en la declaración del impuesto.

Es necesario acotar que, los que deben realizar el Reporte Local, son aquellos sujetos pasivos incluidos en el contexto de aplicación de los precios de transferencias, siempre y cuando sus ingresos estén por encima de las dos mil trescientas (2300) unidades impositivas tributarias (UIT). En caso que ese monto sea mayor o igual a las veinte mil UIT, es de obligatorio cumplimiento hacer el Reporte Maestro anualmente, que debe contener la disposición de la organización, el estudio del negocio, los procedimientos de precios de transferencias relacionados con los intangibles y financiamiento, y la situación financiera y fiscal del grupo. El Reporte País por País, lo deben presentar los sujetos pasivos pertenecientes a un grupo multinacional, y tal declaración debe tomar en cuenta la situación y distribución de los ingresos, los tributos que ha sido cancelados y cuáles son las actividades de negocio de cada uno de los miembros del grupo.

Aquellos que están obligados a presentar los reportes ya mencionados, se presentan en la siguiente tabla:

Tabla 5: Obligados a presentar reportes de acuerdo a ingresos

Reporte	Obligados a declarar de acuerdo a ingresos devengados
Reporte local	2300 UIT
Reporte Maestro	20.000 UIT
Reporte País por País	614.000 UIT (Aprox)

Fuente: Elaboración Propia

Ahora bien, hay que definir cuál es la información que deben contener cada una de esas declaraciones juradas, dicha información se encuentra contenida en el artículo 117 del RLIR, misma que se presenta en las siguientes figuras.

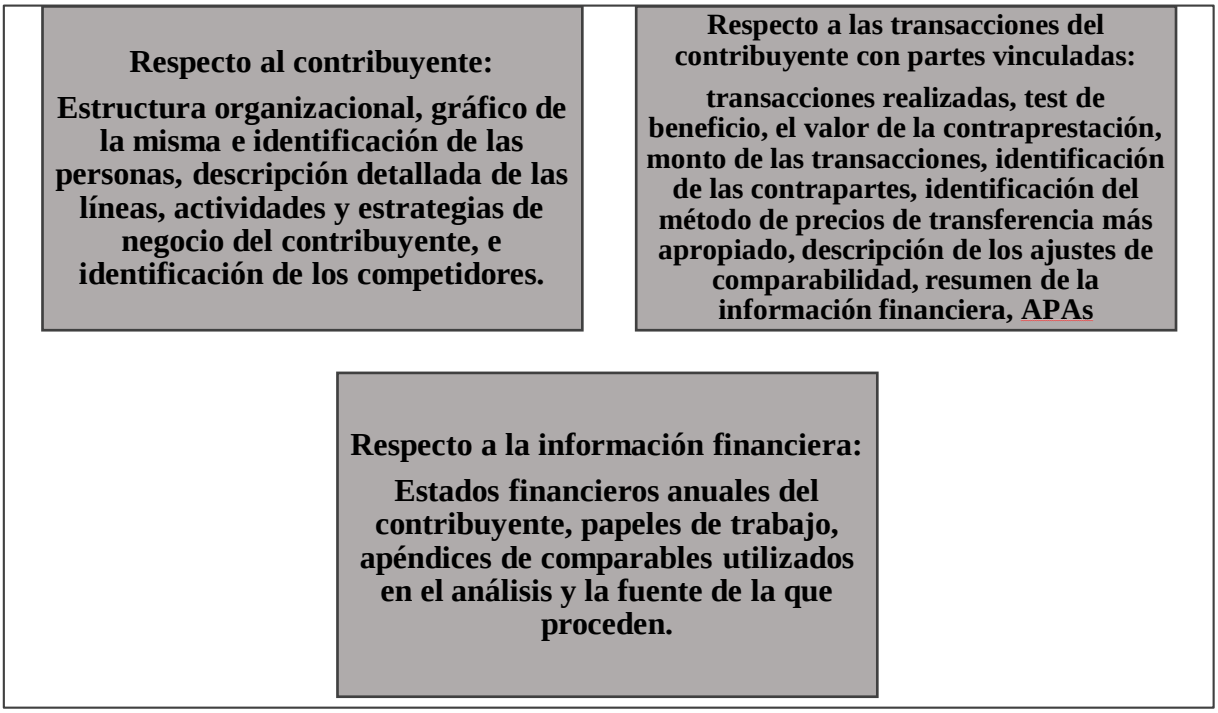

Figura 1: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte Local

Fuente: *Artículo 117 del RLIR*
Nota: Elaboración Propia

Para la declaración Jurada Informativa Reporte Maestro, la información a consignar se presenta en la siguiente figura:

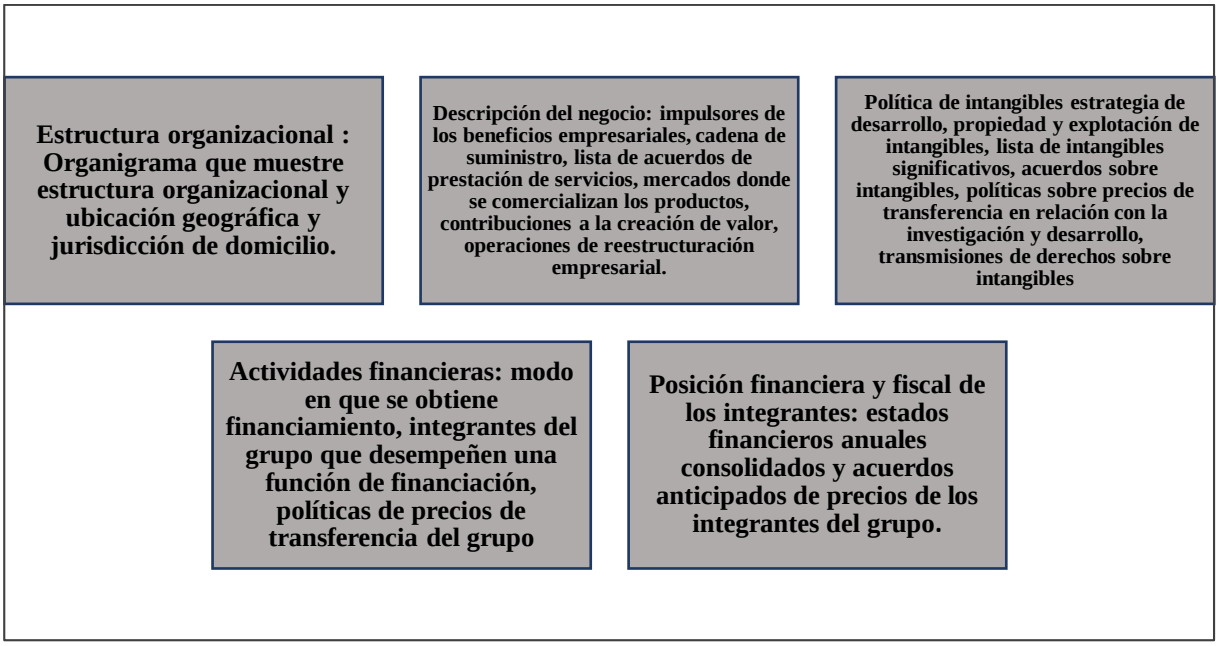

Figura 2: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte Maestro

Fuente: Artículo 117 del RLIR
Nota: Elaboración Propia

Para la declaración Jurada Informativa Reporte País por País, la información a consignar se presenta en la siguiente figura:

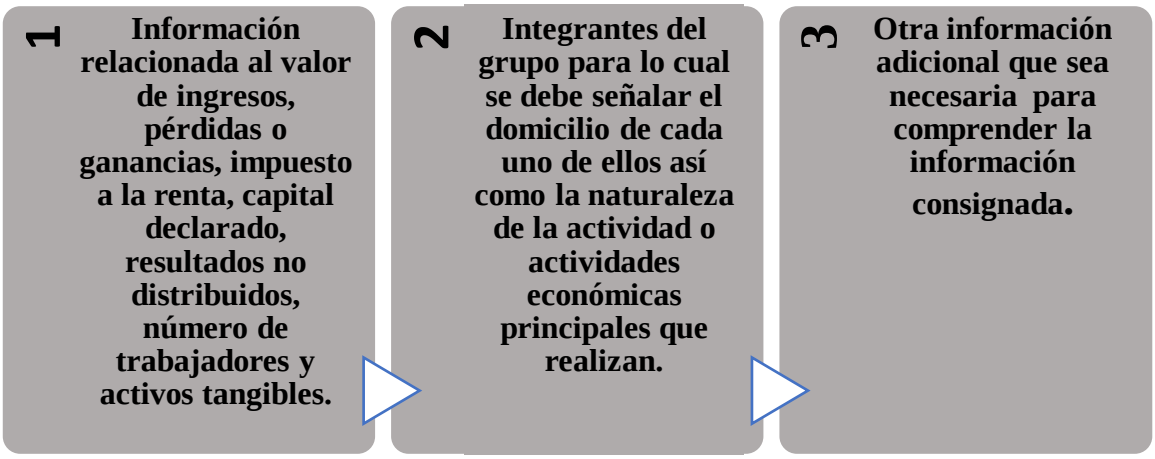

Figura 3: Información a consignar en la Declaración Jurada Reporte País por País

Fuente: Artículo 117 del RLIR
Nota: Elaboración Propia

Ahora bien, el reporte local tiene otras especificaciones y que se han convertido también en obligaciones formales y unos anexos, que, de acuerdo a la SUNAT, se pueden verificar en la siguiente tabla:

Tabla 6: Obligaciones formales Reporte Local

Pautas	Anexo I	Anexos II, III, IV
Ingresos devengados	Mayor 2300 UIT	Mayor a 2300 UIT
Operaciones de acuerdo al contexto de aplicación	Igual o mayor a 100 UIT y menor de 400 UIT	Igual o mayor a 400 UIT

Fuente: Elaboración propia

También hay que destacar que hay un tiempo estipulado en el cual la presentación del Reporte Local vence, para lo cual desde el 2016 hay un cronograma de presentación emitido por la SUNAT para la presentación de dicha declaración, lo cual se muestra en la figura siguiente:

ÚLTIMO DÍGITO DEL RUC	FECHA DE VENCIMIENTO
0	14 de junio de 2021
1	15 de junio de 2021
2 y 3	16 de junio de 2021
4 y 5	17 de junio de 2021
6 y 7	18 de junio de 2021
8 y 9	21de junio de 2021
Buenos contribuyentes	22 de junio de 2021

Figura 4: Calendario de vencimiento para presentación de Reporte Local

Fuente: SUNAT

2.2.1.11.6. Fuentes de Interpretación

Ahora bien, una fuente de interpretación es la que busca dar respuesta al por qué se ha constituido una norma u otra, cual es la finalidad de la misma, que quiere decir y cuáles son los

intereses que busca la misma. Es así que, en cuanto al tema en estudio, y de acuerdo al Artículo 32-A inciso “h”, las fuentes de interpretación para los Precios de Transferencias serán las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales aprobadas por el Consejo de la OCDE mientras que éstas no sean contrarias a la LIR.

Estas guías OCDE sirven como fuentes de interpretación, en el momento en que no se encuentre algún asidero normativo para solucionar las situaciones que se encuentren en materia de precios de transferencias, y por lo tanto hasta allí llegan dichas guías, solo para interpretar y en algún momento de vacío legal ya que no pueden ser tratadas como ley porque no han sido promulgadas por el órgano respectivo. También se aplican a las entidades de diversos países que están agrupados con las mismas características y a la administración tributaria de cada país miembro de la OCDE.

También hay que determinar la naturaleza jurídica de la Guías OCDE, que de acuerdo a Hernández (2016), se señala que no se encuentran muchos documentos que hablen de cómo se deben aplicar dichas guías, en las leyes internas de cada estado, pero de acuerdo al derecho tributario a nivel mundial, la naturaleza jurídica de las Guías OCDE es la de ser usadas como un mecanismo de *soft law* o de derecho blando. Este punto será tratado en el apartado siguiente.

El concepto de Interpretar consiste en determinar a través de un proceso, los pensamientos que se tienen al momento de escribir algo y darle sentido al mismo, explicando de forma literal lo que quisieron expresar al escribir. De igual manera, al hablar de normas tributarias, interpretar se refiere a darle el sentido exacto a dicha norma, es decir, de acuerdo con Ruiz (2018), al interpretar se busca la máxima aproximación posible de acuerdo con lo que postula la Constitución.

Ahora bien, cuando ya se tiene un hecho seguro, hay tres niveles y, de acuerdo con Obregón (2011) citando a Rubio Correa (1984) el primer nivel corresponde a cuál es la función de las fuentes del derecho y cuál es la normativa que existe, el segundo nivel señala lo que dicen esas normativas y se lleva a cabo un estudio donde se analizan las mismas, y el tercer nivel señala lo que quiere decir la normativa, o, en otras palabras, la interpretación de la normativa.

Y es aquí donde se presenta la necesidad de interpretar las normas, entendiendo qué, no son suficientemente fáciles en cuanto a su comprensión o práctica. Es por ello, que se generan métodos para llevar a cabo la interpretación, y la elección del método y del criterio va a depender de cada persona que hace el trabajo.

Para interpretar existe diversos métodos, de acuerdo con diferentes autores, sin embargo, de acuerdo con Ruiz (2018) hay ciertos criterios interpretativos y procesos para interpretar que son los más utilizados. Los criterios interpretativos son puntos de referencia por

el cual se establecen pautas para llevar a cabo el trabajo interpretativo, por lo tanto, estos criterios son los llamados: Criterio Técnico y Criterio Finalista. El primero, es el que toma en cuenta como pauta de guía la norma jurídica y no cualquier otra cosa, por lo que tomando en cuenta el tema de investigación, se utilizaría la LIR como pauta de referencia ya que es la norma jurídica, y de allí se desprende la información requerida. El segundo, es el criterio finalista, que trata de tomar como punto de partida los intereses que se quiere ganar, es decir, el interés involucrado, como ejemplo, el interés fiscal, porque es lo que está en juego con las guías OCDE que busca evitar la doble tributación.

También existen otros criterios para interpretar, en los cuales hay que mencionar el tecnicista, el axiológico y el teleológico. El primero tiene que ver con el criterio técnico ya mencionado, y se interpreta desde la normativa misma, el segundo es el que tiene que ver con los valores éticos, es decir, se hace la interpretación tomando en consideración los valores como la libertad. El tercero es el que tiene que ver con obtener una finalidad al momento de realizar la interpretación de la norma, y tiene que ver con el criterio finalista que ya se mencionó. En este punto Rubio (2009) señala que normalmente este criterio se usa en la Administración Pública. El autor antes mencionado, señala otro criterio de interpretación, que es el sociológico, el cual busca llevar a cabo la interpretación tomando en consideración los contextos sociales presentes en el momento.

Los métodos para interpretar, siguiendo con lo referido por el autor antes mencionado, se señala que los métodos más usados son el método literal y el método lógico. El Método Literal es el que busca expresar lo que significa cada palabra o texto de la norma o ley, mientras que el Método Lógico tiene dos vertientes, la primera es la que debe responder el porqué de la ley, es decir, cual es la causa o razón de la misma y la otra vertiente es la que responde a la pregunta para qué fue promulgada esa norma, o cual es el propósito o finalidad de la misma.

Otros de los métodos de interpretación son el sistemático por comparación, por ubicación de la norma, el histórico y el evolutivo. El que se lleva a cabo por comparación, es el relacionado con la búsqueda del discernimiento de la normativa, y para lo cual, la toma como punto de partida, así como los principios y puntos contenidos en ella, que tienen sentido claro en el sistema tributario, para luego hacer la comparación, sin embargo, no se utiliza con regularidad por cuanto no se consiguen de forma constante normativas claras con las cuales comparar, a la vez que tiene una serie de requisitos bajo el cual deben regirse. (Obregón, 2011).

El método por ubicación de la norma está referido a que se lleva a cabo la interpretación tomando en consideración el grupo de normas donde está inmersa la normativa que se quiere

interpretar, con la intención de analizarla y estudiarla dentro de su mismo entorno o contexto. (Rubio, 2009)

El método histórico está relacionado con hacer la interpretación de la normativa tomando en consideración los estudios realizados anteriormente con respecto a ella, y se busca también establecer las circunstancias en las cuales se creó la misma, para lo cual se busca la intencionalidad de la persona responsable de crearla. Por su parte, el método evolutivo es aquel que está en una vertiente distinta con el método anterior, y se refiere a que la normativa interpretada debe dar respuesta a cuál fue la intención del legislador al crear la norma en un contexto dado. Al respecto señala Rubio (2009) que este método está en contra del principio de legalidad, y por lo tanto no se puede aplicar en el derecho tributario.

2.2.1.11.7. Soft Low

El soft law de acuerdo a su traducción del idioma inglés, literalmente significa derecho blando, o en algunos casos puede ser como derecho flexible, sin embargo de acuerdo a los planteamientos de Alva (2016) esa traducción no conlleva a un acercamiento a lo que verdaderamente significa, en este sentido, el soft law está referido a todos aquellas estrategias que se ponen de manifiesto a través de disposiciones, pautas, normativas, regulaciones que son promulgadas por un órgano internacional, con la intención que lo promulgado sean aplicados en otros territorios.

Sin embargo, Alva (2016) citando a Altamirano, señala que el soft law es una creación contenida por normas y que pueden ser comparadas con lo tradicional en cuanto a normas jurídicas, y que tiene características como no se ajusta a las pautas cotidianas, busca promocionar el derecho, es fruto de la globalización desde el punto de vista jurídico, buscan dar una claridad en cuanto a los conceptos relacionados con algún tema, y la más importante desde el punto de vista de la autora de este trabajo, constituyen ciertos temas, los cuales son usados por medio de la recomendación y de acuerdo a la voluntad, y no por obligación. Un ejemplo de esto sería el caso de la OCDE, cuando establece el plan contra la erosión de la Base imponible y la transferencia de beneficios, esto con la finalidad de que pueda ser usado como recomendación, y no es de obligatorio cumplimiento.

Cabe destacar que según García (2017), los documentos de soft law se crean para que usando la legislación fiscal puedan intervenir en la jurisprudencia interna de algún estado, sin que interfiera el ente legislativo de ese país, y en estas circunstancias. Alva (2017) citando a Merino, expresa que el sof law tiene puntos a favor por cuanto, ha autorizado el acercamiento de contextos en el ámbito internacional, lo cual influye en distintos territorios, sin embargo, se

tiene que considerar que el soft law puede tomar el lugar que le corresponde a las normas vinculantes y esto sería contraproducente para la jurisprudencia.

De acuerdo con los planteamientos de Alva (2017), el soft law no puede ser usado como fuente de derecho ni ser considerados como normas ya que la mayoría de los organismos que lo promueven no tienen la atribución para promulgar normas, y no rigen el sistema fiscal y tributario, desde el punto de vista formal, sin embargo, pueden ser usado para influenciar en los aspectos tributarios de las normas.

En otro orden de ideas, el soft law puede manifestarse de distintas formas a nivel internacional, la primera de ellas puede ser la recomendación, ya que al momento de aprobar algunas interpretaciones y/o estrategias, el soft law recomienda su uso a aquellos territorios que no los tienen, esto en vista de la globalización en el mundo tributario, y de la magnitud amplia de las operaciones entre países. La otra forma de acuerdo a planteamientos de Alva (2017), es la forma de influencia, ya que hay una influencia elevada en las pautas y recomendaciones anti abuso, lo que tiene como ejemplo las guías OCDE, que han influido en diversas jurisprudencias a nivel internacional en el tema de precios de transferencias.

En el Perú, el soft law se manifiesta en la manera de recomendar las directrices de la OCDE, a través del convencimiento y no bajo la figura de obligación, y que influyen en los contextos legislativos, atribuyéndosele una fuerza moral en palabras textuales de Alva (2017), que tienen como finalidad la representación volitiva de los países miembros. Es así que una manera real de manifestarse el Soft Law en el Perú es lo que expresa el articulo 32 A inciso h), cuando establece que las fuentes de interpretación de los precios de transferencias son las guías OCDE, y no solamente pueden ser fuentes de interpretación, sino también que en algunos casos cuando hay vacíos tributarios, pueden ser usados para llenarlos, con lo que se puede medir su influencia en los aspectos fiscales y tributarios del país.

Cabe destacar que, en el Perú, el sof law no puede considerarse como vinculante, ya que no forma parte de la regulación peruana, y no ha sido expresado en el ordenamiento legal del país, a la vez que, está presente el principio de legalidad, lo que dificulta que estos instrumentos sean aplicados. En tal sentido, pueden ser considerados como unas pautas, pero no como reglamentación. De igual manera, Alva (2017) señala que el Tribunal Fiscal no ha emitido pronunciamientos acerca de este tema.

En conclusión, con este tema, se puede dar las características del soft law en las cuales Fortes (2017) señala que son atribuibles internacionalmente, no tienen la atribución de norma,

no constituye una fuente de derecho, contiene temas de carácter político, técnico, puede suscribirse por cualquier estado y gobiernos. A la vez se puede mencionar que contiene ventajas ya que ofrecen más flexibilidad en diversos asuntos internacionales, y en temas de política exterior, se pueden enmendar fácilmente, constituyendo que no son de carácter vinculante.

Es necesario mencionar que este término es de gran alcance, y de acuerdo con Durán (2014), señala que es un término sumamente ambiguo y redundante, ya que trata de instrumentos que se han puesto en práctica en el Derecho Internacional, los cuales son diversos y diferentes, y que aun cuando no son vinculantes, tienen cierta relevancia jurídica, y no carece de ciertos efectos jurídicos, y que también como ya se ha dicho antes, pueden ser promulgados por entes no gubernamentales y asociaciones privadas que son reconocidas nacional e internacionalmente.

Ahora bien, el soft law tiene unas funciones, las cuales menciona Durán (2014) según lo indicado por Senden, señalando que son la pre-legislativa, la post-legislativa y la para-legislativa. En relación a esto, la pre-legislativa es cuando el soft law se usa para crear leyes o sentar las bases del sistema jurídico sobre un tema, estableciéndose como apoyo a la normativa. La función post-legislativa es la que tiene que ver con el uso de instrumentos de soft law solo para brindarle apoyo a la norma, o en otros casos para ser fuentes de interpretación, ya que la norma en sí, ya está creada, solo falta complementarla. La última función es la para-legislativa que está referida al uso de instrumentos de soft law cuando no existe una norma explicita, y se considera como una opción para solucionar las situaciones que se presentan referentes al tema en estudio.

Cabe destacar que se presentan numerosas discusiones relacionadas con la función para-legislativa, ya que se usarían los instrumentos de soft law cuando hay un vacío legal, en cualquiera de los ámbitos donde se desarrolla el derecho internacional, estatal y comunitario, actuando en el sitio que les corresponde a las leyes, o como fuente de derecho cuando se convierte en una opción que hay que tomar en cuenta al momento de interpretar las normas. Sin embargo, de acuerdo con el autor ya mencionado en el párrafo anterior, esto no debería ser correcto, ya que el soft law no es un tratado internacional, ni puede ser abordado como una costumbre, y por lo tanto el sof law no se puede comparar con lo que se denomina Derecho, y por lo tanto no es de obligatorio cumplimiento ni aplicación.

Ahora bien, hay que señalar como se produce el sof law en el ámbito internacional, comunitario y estatal. En el contexto internacional, los mecanismos de soft law lo crean entes

gubernamentales e internacionales, así como instituciones privadas, y son creados por los gobiernos con la finalidad de cumplir las metas establecidas. Estos organismos pueden ser la Organización Mundial de la Salud, la OCDE, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional. Estos instrumentos conllevan el establecimiento de pautas, reglas, normativas y lineamientos, con la intención de crear un estándar para que los participantes y no participantes de dichas entidades puedan resolver situaciones que se presenten en cualquier contexto. Sin embargo, concuerda Durán (2014), que se presentan numerosas discusiones en cuanto a, si estos lineamientos pueden ser considerados como fuentes del derecho internacional, ya que el mismo no es un derecho cerrado, y aun cuando no es cerrado, los mecanismos de soft law no pueden ser vistos como una fuente estipulada, y tampoco es una práctica internacional. También debe hacerse mención en este apartado, sobre los instrumentos de soft law asociados al derecho internacional tributario, entre los cuales se pueden mencionar las Guías sobre precios de transferencias, punto crucial en este trabajo, las cuales son vistas como textos que están redactados de forma solemnes y son adoptados a un alto nivel, pero al no set vinculantes no es obligatorio el uso de los mismos, aunque la mayoría de las administraciones tributarias han convertido su uso en una práctica usual.

Los instrumentos de sof law producidos desde el punto de vista comunitario tienen su máxima expresión en la Unión Europea, refiriéndose en el contexto comunitario al conjunto de países agrupados en una comunidad que tienen un fin común. En este contexto hay tres categorías de mecanismos de soft law; dos de ellos están vinculados con la legislación existente y se consideran instrumentos que se utilizan para interpretar y tomar decisiones; por otra parte, el tercero está relacionado con orientar aquellos momentos donde no exista una ley expresa, y tiene como finalidad otorgar mayor eficacia a los objetivos y políticas de una comunidad o en cualquier contexto determinado. Otro ámbito comunitario es la Comunidad Andina de Naciones (CAN), sin embargo, esta no posee las competencias para el desarrollo de instrumentos de soft law y también posee su ordenamiento jurídico en el cual apoyarse. Desde el punto de vista estatal, se puede verificar que existen códigos de conducta para distintas situaciones, pero en el caso del Perú, todavía no se han desarrollado instrumentos de soft law.

También hay que hacer mención a como a la utilización del soft law en los sistemas jurídicos, tomando en consideración las funciones mencionadas anteriormente, donde las más discutidas son las post y para-legislativas, ya que los instrumentos de soft law actuarían cuando se presenta un vacío legal o en el de lugar de otra norma. De esta manera tenemos que, en el derecho comunitario se presentan las resoluciones de la OCDE en materia fiscal y tributario,

las cuales que son muy usadas en la Unión Europea, donde también se ha usado el soft law para la interpretación del derecho obligatorio de la comunidad.

De acuerdo con Durán (2014), señala que en el Perú no hay presencia formal del soft law en la Constitución política; sin embargo, el TC peruano ha definido que la Constitución es la fuente de todo el derecho, pero ha tomado el derecho blando como un documento donde se encuentra una serie de principios, que no son vinculantes, y que no es de obligatorio cumplimiento, ya que no tienen relevancia jurídica. Es en este sentido, que el TC peruano hace mención a la Guías OCDE estableciendo como un instrumento interpretativo.

2.2.1.11.8 Servicios.

De acuerdo con el inciso "i" del artículo 32-A de la LIR, los servicios corresponden a aquellos que son prestados a los sujetos pasivos por sus partes vinculadas, y deben cumplir con la prueba de beneficios y otorgar los documentos e información requerida, como los términos necesarios para descontar los montos correspondientes a los costos y los gastos. Ahora bien, se llega a la conclusión que estos servicios han sido beneficiosos cuando otorga beneficios comerciales y económicos para la persona que los recibe, entendiéndose que se tiene en consideración los documentos por los cuales se conoce que se ha prestado de manera efectiva el servicio.

Otro punto importante en cuanto a los servicios, es que algunos pueden considerarse como de bajo valor añadido, los cuales son los que cumplen con las siguientes características: tienen rango complementario, no son acciones importantes del sujeto pasivo, no usan intangibles, no conlleva mucho riesgo ni lo generan.

2.2.1.11.9. Relación de las normas que regulan los precios de transferencias con el Reglamento de la LIR.

Con respecto a este apartado, hay que decir el Reglamento de la LIR, tiene unos artículos que regulan la materia de los precios de transferencias, artículos que se han mencionado en el desarrollo del trabajo, pero que es bueno compilarlos en un solo apartado, por lo que en el Reglamento hay un capítulo completo (XIX) que trata de los precios de transferencias, y que abarca desde el artículo 108 hasta el 119. Entonces se tiene definido cada uno de los artículos así:

1. Artículo 108, trata del ámbito de aplicación y los casos en los cuales se aplican los precios de transferencias.
2. Artículo 109 está referido a los ajustes que hay hacerles a los precios de transferencias, punto referido en este trabajo.
3. Artículo 110: trata del análisis de comparabilidad y cuáles deben ser las características de las operaciones para poder llevar a cabo la comparabilidad.
4. Artículo 110 – A: se refiere a las transacciones que no se pueden comparar, y los casos en los cuales no puede aplicarse la comparación.
5. Artículo 111: establece la eliminación de diferencias entre operaciones que se pueden llegar a comparar y dictamina las pautas para hacerlas correctamente.
6. Artículo 112: está referido a como se llega al valor de mercado, estudiando cada una de las operaciones, lo que es llamado análisis transaccional.
7. Artículo 113: señala como buscar el método de valoración de precios de transferencias más apropiado para la organización, a la vez de indicar los métodos más usados.
8. Artículo 113-A: establece cuales son las disposiciones para la importación y exportación de aquellos activos sujetos a precios de transferencias.
9. Artículo 114: establece el rango de precios, punto tratado en el desarrollo de la investigación.
10. Artículo 115: trata de definir como se obtiene la mediana y el método intercuartil, y orienta el proceso para obtenerlos.
11. Artículo 116: presenta los que están obligados a hacer la declaración jurada informativa reporte local, reporte maestro y reporte país por país.
12. Artículo 117: refiere cual es la información que deben adjuntar los sujetos pasivos al momento de hacer las declaraciones presentes en el punto anterior.
13. Artículo 118: está referido a las características de los APAs, los procedimientos que deben llevarse a cabo y que es lo que debe contener cada uno de ellos.
14. Artículo 118-A: trata de cómo sustraer los montos por conceptos de gastos o costos cuando se trata de una prestación de servicios.
15. Artículo 119: se refiere a los gastos que se realizan en los territorios fiscales o con poca o ninguna carga fiscal.

Ahora bien, hay que definir por qué el legislador le dio esta forma a la normativa de los precios de transferencias, en este sentido se hace mención a Nina (2018) quien refiere que, se

le ha dado esta forma a la normativa de los precios por cuanto son normas sustantivas que se usan para valorar y regular la base imponible, ya que los precios de transferencias están presentes en otros cuerpos normativos, estableciéndose que le dan valor de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 donde indica el valor de mercado, y que al aplicar la normativa vigente se encuentra el valor indicado.

También la normativa de los precios de transferencias son normas sustantivas que se usan en la búsqueda de prácticas anti elusivas, en este sentido, son llamadas así porque pueden ajustar los precios de transferencias para que no sean manipulados fiscalmente es decir, evitan o busca que no se lleven a cabo operaciones indebidas con respecto a las rentas, sin embargo, deben tomarse las precauciones pertinentes con esta forma al usar la normativa de los precios de transferencias, porque se puede perder el uso anterior. Es de hacer notar que, de acuerdo con la autora, se pueden tener las dos funciones: valoran y regulan la base imponible e impiden que se lleven a cabo prácticas indebidas.

Cabe destacar que el legislador le ha dado esta forma a la normativa de precios de transferencias por cuanto es lo que rige a nivel internacional, es la práctica en los países que se relacionan con la OCDE, establecen en la ley de impuesto a la renta la normativa general de los precios, y las Guías OCDE como fuentes de interpretación de la norma, esto con la intención de cumplir una de las funciones de los instrumentos de soft law que es la post-legislativa en donde los instrumentos de sotf law sirven como pautas de interpretación, y que no sea puntos de discusión al llenar los vacíos legales que se puedan presentar.

2.2.1.12. Fiscalización de precios.

De acuerdo con la OCDE y en lo señalado por TPC Group, expresan que la fiscalización de Precios de Transferencias es un proceso complejo, porque conlleva grandes componentes que solicitan un estudio y evaluación engorrosa, claro ejemplo se presenta con los datos financieros, contables y los rasgos distintivos de las empresas pertenecientes a ese mismo ramo. Con eso en mente, se toma en cuenta lo establecido en el artículo 62-A literal 1 del Código Tributario, donde los tiempos para llevar a cabo las inspecciones o fiscalizaciones no deben ser por un periodo mayor a un año, pudiendo extenderse por un año más por situaciones específicas. Sin embargo, en el mismo artículo hay una excepción que corresponde al supuesto que la fiscalización es por Precios de Transferencias.

Ahora bien, es necesario señalar que se fiscalizan los Precios de Transferencias porque estos valores coinciden con la valoración que se hace en el mercado establecida en la citada normativa. Sí no coincide, la SUNAT está en la potestad de ajustarlo y, por tanto, deviene la fiscalización. En vista de eso, para Saavedra (2011), los Precios de Transferencias se fiscalizan porque hay operaciones entre empresas vinculadas y porque existe la posibilidad de manipular los precios con la finalidad de lograr una reducción en la carga fiscal. El mismo autor plantea que la fiscalización de Precios de Transferencias es una fiscalización compleja, requiere de mucha información de calidad y de personal altamente calificado, y es posible que en su mayoría su resultado sea distinto al del contribuyente.

2.2.1.13. Legislación Comparadas.

2.2.1.13.1. Chile.

Según Hurtado (2011), la normativa y las leyes relacionadas con los Precios de Transferencias en Chile, viene dada por las modificaciones legales que fueron aprobadas e introducidas por el artículo 38 de la LIR, a través de la Ley N° 19.306, con fecha de 30 de julio de 1997, y por la Ley N° 19.840 con fecha de 23 de noviembre de 2002, en las que se añadieron seis (6) incisos con la finalidad de evitar las disminuciones a la base imponible cuando las empresas chilenas llevaran a cabo operaciones con empresas vinculadas. La primera Ley, se convierte en un antecedente histórico, por cuanto en la anterior reforma tributaria no incluía el sistema de Precios de Transferencias, y por lo tanto se pretendía brindar nuevas facultades administrativas al SII para impugnar gastos, precios y valores relacionados con la doble tributación.

La segunda Ley contemplaba situaciones en las cuales dos (2) o más entidades son vinculadas o relacionadas para aplicar la normativa de Precios de Transferencias, sin modificar los métodos que eran aplicados en el país. Según Gallegos (2019), Chile añade a su normativa de Precios de Transferencias en la LIR el Artículo 41 E, según la Gaceta Oficial 20.630, con fecha de setiembre del año 2012, al momento de ingresar como país miembro de la OCDE. Aun cuando en el año anterior el Servicio de Impuestos Internos (SII) se había reorganizado y creado un grupo que estaba destinado especialmente a la fiscalización de Precios de Transferencias, representó el punto crucial para el inicio de la materia en ese país, porque aún no había sido introducida la Ley mencionada.

Cabe destacar que el artículo ya mencionado cuando se le hace un análisis, trata la mayoría de los puntos relacionados con los precios de transferencias como, por ejemplo: el

método de valoración, cómo llevar a cabo el análisis de comparabilidad y el establecimiento de un acuerdo anticipado, pero no especifica que las guías OCDE serán las fuentes de interpretación de los precios de transferencias. Sin embargo, pareciera que no existe ninguna sentencia que las establezcan, aunque tácitamente siguen las directrices de la OCDE.

2.2.1.13.2. Colombia.

Para Barbosa (2006), en el marco regulatorio tributario anterior a la Ley 788, no incluía la regulación para los Precios de Transferencias. Sin embargo, en los cambios tributarios del año 2002 se incluyó la Ley 788, que contenía el marco normativo para las políticas de los precios de transferencias asociadas al impuesto a la renta, así como también se definió lo que era la vinculación económica, y también se definió el uso del principio del mejor método para calcular los precios de transferencias en las operaciones de las organizaciones, con la intención que este método establecido fuera el pudiera ofrecer beneficios. De igual forma, se incluyó como fuentes de interpretación para los precios de transferencias las Guías OCDE, las cuales fueron determinadas inválidas por la Corte Constitucional de Colombia en Sentencia C-690, de fecha 12 de agosto de 2003 por cuanto no tienen carácter de ley, no poseen el rango normativo y pueden estar contrarias al principio de legalidad, pero que podían ser usadas como parámetros alternativos para poder interpretar y estudiar los precios de transferencias. Siguiendo con el mismo autor, el régimen de los Precios de Transferencias se consolida en el año 2003, con la publicación de la Ley 863 y la Ley 578.

2.2.1.13.3. Argentina.

Las normas y reglamentos de Precios de Transferencias en Argentina fueron agregadas mediante la Ley 25063 de diciembre de 1998, en la Ley de Impuestos a las ganancias, basándose en las Guías de Precios de Transferencias de este Organismo Internacional. Cabe destacar que, según estos mismos autores, y contrariamente a las normas ya mencionadas, se usa o adopta la regla del mejor método para calcular los Precios de Transferencia, es decir, se usa el método que pueda ser adaptado a las necesidades y a las transacciones de la entidad, con la finalidad de tener más beneficios. Las principales normas relativas a Precios de Transferencias en este país son: Ley de Impuesto a las Ganancias, Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la Resolución General AFIP 1122, modificatorias y complementarias. (Foscale, Rosello y Massud, 2013)

Es importante destacar que, de acuerdo a la Cancillería de Argentina, se señala que aquellos estados y gobiernos que han estado de acuerdo con las directrices OCDE, deben promover y recomendar su uso, (como instrumentos de soft law) con el objetivo que puedan ser puntos orientadores para resolver situaciones problemáticas. Sin embargo, según Hernández (2016), en la Ley 25.063, ya mencionada, ni en las actualizaciones hechas a la misma, no presentan nada que exprese el uso de la Guía OCDE, ni siquiera como fuente de interpretación de los precios de transferencias, aun cuando la regulación argentina en materia de precios que se pueden transferir está al nivel requerido por la OCDE.

2.2.1.13.4. Brasil.

Según un artículo de opinión publicado en la página oficial de TPC Group, las leyes y normativa de los Precios de Transferencias en Brasil surgió a mitad de los 90, como consecuencia del crecimiento que tuvo por el establecimiento de grandes empresas multinacionales, por lo cual se incorporó la Ley N° 9340 de 1996, que guarda cierta semejanzas y parámetros de los lineamientos de las Guías OCDE. Sin embargo, ha presentado sus particularidades, creando divergencias con el modelo planteado por ese organismo.

Cabe destacar que desde el año 2018, Brasil y la OCDE han venido trabajando en conjunto para llegar a converger con los mismos planteamientos, lo que ha dado como resultado un informe con fecha de 18 de diciembre de 2019, en donde se lleva a cabo un análisis de la situación, que cuenta con tres etapas: la primera, corresponde al análisis preliminar, donde se realiza una descripción de los Precios de Transferencias según la OCDE, además de los inicios de la legislación brasileña sobre este tema, la segunda etapa tiene que ver con una evaluación de los pro y contra en la práctica del tema, y, por último, la etapa de opciones de alineamiento para los lineamientos sobre los Precios de Transferencias. En este mismo informe se detalló, una serie de diferencias entre el estándar de la OCDE y Brasil, las cuales se mencionan a continuación:

1. Carencia del concepto del principio de libre concurrencia o *Arm's Length* en la normativa.
2. Ausencia de la noción del real delineamiento de la operación sujeta a precios de transferencia.
3. El uso de márgenes fijo conduce a resultados no acordes con el principio de *Arm's Length.*
4. La falta de un análisis de comparabilidad de forma completa.

5. Ajustes de comparabilidad limitados.
6. Ausencia del método de margen neto de la transacción y el de *Profit Split*.
7. Falencias en los *Safe Harbours* establecidos.
8. Ausencia de reglas especiales para transacciones como intangibles.
9. Ausencia del test de beneficio para servicios Intragrupos.
10. La poca documentación de precios de transferencia y sanciones.
11. Ausencia de mecanismos de resolución de disputas.

En vista de los planteamientos presentados anteriormente, se observa que Brasil aún no está plenamente actualizado con los planteamientos OCDE, sin embargo, como se indicó antes, el Estado mantiene los esfuerzos orientados para el cumplimiento del plan propuesto en el año 2019. Cabe destacar que, estos apartados serán ampliados en el desarrollo de los objetivos en el capítulo IV.

2.2.1.14. Estructuración de las normas de precios de transferencias.

Para Foscale, Rosello y Massud (2013), las normas de los Precios de Transferencias tienen una estructura basada en el principio de libre competencia, que es el precepto bajo el cual están orientadas todas las Guías de la OCDE. Luego, el proyecto de legislación de ese organismo da la opción a cada país para la identificación de sus componentes de tributación interna sujetos a las normas sobre Precios de Transferencias.

2.2.2. Principio de Legalidad.

De acuerdo con el Diccionario Panhispánico de Español Jurídico (2020), el principio de legalidad puede ser definido como el precepto jurídico basado en que todo está sometido a las leyes, a las normas y al derecho. Esto en consonancia con Velarde (2016), que lo define como un principio fundamental en el que toda actividad del poder público debe estar supeditado a la ley y contexto, y no a la capacidad volitiva de las personas, por lo que el Estado estará en la misma situación, estableciéndose de esta manera la seguridad jurídica.

Es de hacer mención que la mayoría de las persona consideran similar el principio de legalidad, por cuanto están regidos por el mismo artículo de la Constitución peruana, el artículo 74, cuando señala que todo tributo solo puede ser promulgado, exigido, modificado o derogado mediante ley o un decreto del órgano legislativo, y que son los estados a través de los gobiernos que pueden crear otros tipos de tributos como son las tasas y las contribuciones,

siempre y cuando, no transgredan la ley. Sin embargo, la autora concuerda con Fortes (2020) que señala que, el principio de legalidad expresa que todos los poderes públicos están supeditados a leyes relacionadas con varios temas, mientras que el principio de reserva legal es el que busca la implicancia desde el punto de vista constitucional y que conlleva una regulación por medio de una ley, pero sobre ciertas materias. En líneas generales, en el principio de legalidad todos los ciudadanos y el actuar de los poderes públicos deben efectuarse por medio de una ley, pero el principio de reserva legal rige por medio de una ley solo un tema en específico en un tiempo determinado.

Ahora bien, desde la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) del Perú, el principio de legalidad es visto en la forma de sentencias con respecto a ciertos temas sobre los cuales se pronunció anteriormente. La primera de ellas concuerda con la Resolución N.º 02302-2003-AA/TC, que data del 30 de junio del año 2005, en un caso relacionado con una empresa, para lo cual dicha sentencia expresó concretamente que el principio de legalidad desde el punto de vista tributario involucra al Poder Legislativo o Ejecutivo cuando ejercen su potestad tributaria, la cual no debe someterse solamente a las leyes, sino que también debe tomar en cuenta a la Constitución en primera instancia.

La segunda sentencia es la Resolución Nº 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC (acumulados), con fecha de publicación del 5 de octubre de 2004, relacionado con el caso de una ley para crear un fondo y contribución solidaria, relacionada con la asistencia previsional, en la que se establece que el principio de legalidad proviene de un dicho "*nullum tributum sine lege"* que puede ser traducido como: sin la mediación de ley no se puede cobrar o requerir el pago de un impuesto o tributo.

Una de las funciones del principio de legalidad radica de acuerdo a Díaz (2017) en que el principio de legalidad le pone límites al actuar del Estado al momento de poner en práctica su potestad tributaria, lo que se traduce que dicha potestad debe someterse a la Constitución y a las leyes, pauta ya expresada anteriormente en una de las sentencias del TC.

Siguiendo con Díaz (2017), el papel del principio de legalidad en la jurisprudencia peruana, está presente como regulación que establece el Estado y también cumpliendo un papel de asegurador de los derechos fundamentales señalados en la Constitución, punto que se ampliará más adelante. De igual forma, el principio de legalidad le confiere a la Administración Tributaria peruana la facultad para actuar dentro de la ley, permitiendo que a través de interpretaciones se puedan promulgar los tributos u otros aspectos.

Ahora bien, haciendo un apartado, se indica cual es la jurisprudencia constitucional con respecto al principio de legalidad, en este sentido entonces, el TC peruano señala que de acuerdo al artículo 74 de la Constitución Política del Perú, el principio de legalidad corresponde a un principio donde se fundamenta el derecho, pero también se considera un mandato vinculante y por lo tanto tiene efectos jurídicos. Seguido de ello, según la sentencia del TC número STC - Exp 0274 - 2007 PA/C, señala que en el Perú el principio de legalidad limita la potestad tributaria del estado y el gobierno, a la vez que garantiza los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes; sin embargo, de acuerdo a la normativa internacional, el principio orienta la labor del legislador, y no como se ve en el Perú. Esto concuerda con los postulados de Durán (2014), en donde señala que cuando hay un vacío legal, se puede usar los principios para lograr una integración tributaria, pero que esto, no es la única función de los principios, sino que en cierto sentido inspiran al legislador.

Siguiendo con la jurisprudencia del TC peruano, se encuentra otra sentencia de la que ya se hizo mención anteriormente, y es la STC - Exp 0042 - 2004 AI/TC, en la que se señala que todo debe someterse primero a la Constitución y a las leyes, pero también de acuerdo con las Normas IV, VIII y X del Título Preliminar del Código Tributario se señala que el principio de legalidad permite a la AT actuar bajo la ley, pero no pueden crearse tributos, ni sanciones ni exoneraciones a través de interpretaciones.

De acuerdo a López (2014) el principio de legalidad tiene dos fundamentos, el político y el jurídico. El político radica en un estado que es liberal y está regido por el derecho, en los cuales se tiene cuatro características: la preeminencia de la ley, la división de poderes, actuación bajo el principio de legalidad, y la seguridad y resguardo de los derechos y libertades, allí radica el principio de legalidad, y que todo está regido por la ley, la cual señala cuales son las limitaciones para el actuar de los estados. El fundamento jurídico radica en la creación de la seguridad jurídica para los sujetos pasivos, ya que está en contra de la inseguridad y del caos, constituyendo una seguridad para cualquier persona, ya que sabrá que pueden hacer y que no, y a actuar dentro de los límites de la ley.

Ahora bien, en la página del Tribunal Constitucional peruano no existen sentencias relacionadas con el principio de legalidad tributaria, pero si hay relacionadas con el principio de legalidad penal, y algunas sentencias donde se hace mención al mismo principio, pero está relacionada con otro tema. Así tenemos la Sentencia del expediente 02724-2007-PA/TC que trata sobre vehículos usados importados que estaban destinados para el transporte de mercancías y que estaban en el rango del Impuesto Selectivo al Consumo, alegando que con la creación de

un nuevo impuesto se estaba vulnerando el principio de reserva de ley, sin embargo, se concluye que no viola el principio de reserva y tampoco el principio de legalidad.

De igual forma se presenta la Sentencia del expediente 2689-2004-AA/TC, la cual está relacionada con una empresa de telecomunicaciones, en la cual, por un proceso de importación de materia prima, había caído al abandono lega, porque no había sido declarada a aduanas, sin embrago en las conclusiones se señala que dichos procesos, tributos y actuaciones no ha violación del principio de legalidad.

Se tiene otra sentencia la cual es la STC 0042-2004-AI/TC, en la cual se demanda la inconstitucionalidad de artículo 540 del Decreto Legislativo No. 776, que establece el impuesto sobre los espectáculos públicos, en la misma se señala el basamento sobre el principio de reserva legal y el de legalidad y la potestad tributaria del estado, llegando a la conclusión que todo se debe basar en la Constitución y las leyes.

También se tiene una sentencia relacionada con el principio de legalidad pena, en la cual se señala la inconstitucionalidad de los Decretos Leyes Nº 25475, 25659, 25708 Y 25880, y sus normas complementarias y conexas, y trata también sobre el principio de legalidad penal, en la cual de acuerdo con el artículo 2, parágrafo d del inciso 24 de la Constitución en el cual se señala que nadie será procesado ni condenado por hacer algo que no está tipificado en la ley, a lo que los demandantes señalan que dicho artículo menciona un delito que viola el principio de legalidad.

2.2.2.1. Principio de reserva de Ley

El principio de reserva de ley, de acuerdo a Rengifo (2020) está previsto en el artículo 74 de la Constitución, en el sentido que hay ciertos aspectos que deben estar regidos por la ley, implicando que para determinar los asuntos que no pueden ser regidos de otra forma que no sea mediante una ley. Cabe destacar que, este principio tiene su origen en la edad media, cuando en asambleas se aprobaban los tributos y las sanciones que se podía aplicar, evolucionando hasta las fuentes del derecho actuales, como son las leyes y reglamentos.

Hay que añadir, siguiendo con el autor ya mencionado que muchos tienden a considerar iguales los términos que respectan al principio de reserva legal y el de legalidad, sin embargo, se pueden diferenciar por cuanto el principio de reserva legal es un carácter atribuible al Poder Legislativo, y se constituye como una pauta para limitar al Poder Ejecutivo, otorgando también al ciudadano la seguridad jurídica necesaria, en virtud de que el poder legislativo regula algunos de los asuntos. En una sentencia del tribunal Constitucional (Expediente 2302-2003-AA/TC,

de 13 de abril de 2005, f.j. n° 32) se señala que este principio es una disposición de protección en vista que el poder ejecutivo puede comportarse de forma arbitraria al momento de imponer tributos. En este mismo orden de ideas, el artículo 38 de la Constitución peruana, todos los poderes y los ciudadanos están en la obligación de cumplir y respetar la Constitución, por lo que, en este sentido, si el poder legislativo ha sido facultado por la constitución para legislar en algunas materias, este está en la obligación de cumplir con dicho mandato.

De acuerdo al Decreto Legislativo No. 816, norma II del Título Preliminar del Código Tributario- Principio de Legalidad. - Reserva de la Ley, el principio de reserva legal también puede ser definido como un punto que sigue de la potestad tributaria del estado, y puede ser considerado con que todas las pautas esenciales de los tributos que establece el estado, deben estar establecidos por una ley o por un decreto de carácter legislativo. Dicha ley debe establecer el hecho y la base imponible, los sujetos pasivos, la alícuota del tributo, las exenciones y exoneraciones, así como, lo que respecta a las infracciones y sanciones. Constituyéndose así que todos estos aspectos son los elementos de la relación tributaria, y se han convertido en el punto de partida de todo lo que no se puede ceder a cualquier otro órgano que no sea el Poder Legislativo. De acuerdo a Díaz (2017) el principio de reserva de ley establece que, a través de un decreto supremo, el Ministerio de economía y Finanzas puede refrendar los aranceles y las tasas de algunas de las operaciones.

Ahora bien, pareciera que estos dos principios ya mencionados están estrechamente vinculados, ya que los mismos están señalados en el artículo 74 de la Constitución, y que de acuerdo con Díaz (2017), no solo son principios que rigen el derecho, sino que también vinculan la potestad tributaria del estado, a la vez que ponen los límites al actuar de los gobiernos y brindan seguridad jurídica a los sujetos pasivos o contribuyentes. Es aquí donde se puede apreciar la función de dichos principios, por la cual la autora ya mencionada, citando una sentencia (expediente 02724-2007-PA/TC) del TC de Perú señala que la Constitución ha puesto limitantes para que los organismos puedan ejercer su potestad tributaria, pero también la Constitución establece que dicha potestad tributaria sea puesta en práctica de la forma correcta, para que no vaya en detrimento de los derechos de los ciudadanos, es aquí donde dichos principios se consideran las pautas para ejercer la potestad tributaria, y constituyen los avales de las personas de cara a esa potestad, estableciéndose como guardianes de la seguridad jurídica de los ciudadanos.

2.3. Definición de términos básicos.

Precios de Transferencia: Los llamados precios de transferencia son aquellos valores a los que una organización traslada a otra, con la cual están relacionada, activos tangibles o intangibles o presta servicios.

Empresa vinculada: entidad con relación económica, financiera con otra organización, que viene siendo la empresa principal, en donde las decisiones están limitadas por la casa matriz.

Principio de legalidad: es el precepto que establece que todo está supeditado a una ley, que puede ser comprobada su legitimidad.

III. Metodología

3.1. Paradigma, método y diseño de investigación

3.1.1. Paradigma de investigación

Martínez (2013), afirma que un paradigma es el conocimiento de una situación real, la visión del mundo, el entorno donde se desarrollan las personas, y todo lo que con eso se relaciona, una manera de vivir.

En tal sentido, este estudio se apoya en el paradigma interpretativo. Al respecto Santos (2010), expresa que no busca hacer generalizaciones del objeto que se estudia, sino que lleva su atención a puntos que no se pueden observar, medir o cuantificar, a la vez que interpreta la realidad y no la mide, describe el hecho en que se desarrolla el acontecimiento. Por ello, este trabajo busca el estudio de las fuentes de interpretación de los precios de transferencias, y si éstas vulneran el principio de legalidad establecido, indagando la documentación existente como normas jurídicas y las resoluciones del tribunal fiscal y constitucional.

3.1.2. Método de la investigación

Las técnicas usadas en esta investigación fue el análisis y la síntesis, las cuales sirvieron para estudiar los documentos de las guías de Precios de Transferencia, con la debida observancia a lo establecido en el Artículo 32-A de la LIR y diversos pronunciamientos del Tribunal fiscal y constitucional del Perú, así como también la legislación tributaria internacional referente al tema. Al respecto Rodríguez y Pérez (2017), señalan que este procedimiento usado

puede ser definido como la disgregación de los elementos de algo, con la intención de entenderlos, evaluarlos, analizarlos y sacar las conclusiones del tema en estudio.

3.1.3. Diseño de la investigación

Para el abordaje de la investigación, se desarrolló un estudio de casos relacionado con las guías de Precios de Transferencias como fuentes de interpretación y cómo estas pueden vulnerar el principio de legalidad. De esta forma, un estudio de casos según Flores (2019), es un diseño empírico que estudia e investiga una situación o fenómeno actual dentro del entorno de la realidad social, en vista de que los límites entre el denominado fenómeno y el entorno son evidentes. De igual forma, un estudio de casos puede incluir la investigación de entrevistas, cuestionarios, análisis de documentos, entre otros.

3.2. Hipótesis

Las fuentes de interpretación para Precios de Transferencia establecidas en el inciso h) del Artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de legalidad.

3.3. Sujetos u objetos de la investigación

El sujeto u objeto de una investigación representa el sistema donde existe o se desarrolla el problema de investigación. Por lo tanto, el objeto de esta investigación lo constituye el principio en estudio como lo es el de legalidad y el literal h) del Artículo 32 A inciso h) de la LIR, y si hay vulneración de ese principio.

3.4. Escenario de estudio

El contexto de estudio corresponde al lugar o sitio donde se obtendrá la información necesaria. En este sentido, el escenario de este estudio se convierte en el Artículo 32 A inciso h) de la LIR, pues indica que la fuente de interpretación de los Precios de Transferencias son las guías para empresas multinacionales y administraciones fiscales emitidas por la OCDE. De igual forma, en este escenario se incluye la jurisprudencia del tribunal fiscal y constitucional para el principio de legalidad.

3.5. Procedimiento de recolección de datos cualitativos

3.5.1. Técnicas de recolección de datos

Es el conjunto de procedimientos asociados con la obtención de las informaciones y establecer su relación con una determinada investigación. En este estudio, se utilizaron los métodos de revisión documental, la entrevista y el fichaje.

3.5.1.1. Revisión Documental

Este apartado se refirió a la consulta de diferentes documentos como jurisprudencia del tribunal fiscal y constitucional, bases legales, guías e investigaciones relacionadas, con el objeto de tener afirmaciones relativas tema de investigación.

3.5.1.2. Entrevista

La entrevista permitió tener un diálogo cordial con cada especialista en el tema de la LIR y el principio de legalidad.

3.5.1.3. Fichaje

El fichaje permitió organizar la información para elaborar la investigación, de esta forma, se registraron los datos derivados de fuentes confiables. A través de este proceso, se obtuvo la información requerida. Finalmente, esta técnica facilitó el proceso de análisis en esta investigación. Asimismo, la obtención de información efectuada fue confiable y veraz, permitiendo obtener una correcta perspectiva del tema en estudio.

3.5.2. Procesamiento de información.

En el proceso de revisión de la información se obtienen conceptos y puntos relevantes, mediante el análisis y la síntesis, con la finalidad de obtener las conclusiones respectivas de cada una de los puntos de la investigación. Durante la investigación se tuvo inicialmente una entrevista con los especialistas en precios de transferencia y el impuesto a la renta, luego se

solicitó la información a través de una entrevista necesaria para este análisis, brindando opiniones pertinentes con el objetivo de este estudio.

3.6 Consideraciones éticas implicadas

Para la presentación de esta investigación se ha otorgado el consentimiento del uso de información por parte de los especialistas de precios de transferencia, mencionando que toda la información proporcionada será exclusiva para uso académico, por lo tanto, todas las entrevistas realizadas cuentan con carácter confidencial, por tanto, no se divulgarán los nombres reales de las personas que colaboraron con esta investigación, y de esta manera respetar el derecho de confidencialidad. De igual manera, también se buscó la veracidad de la información presentada, verificándose así que dicha información tenía fuentes confiables, lo que permitió realizar un análisis completo y objetivos de las variables presentadas.

3.7 Recursos materiales

Para efectos de este estudio, se tomó en consideración estructurar una tabla que precisa los costos generados para la elaboración del trabajo de investigación, quedando detallado de la siguiente forma:

Tabla 7: Recursos Materiales

Bienes		Servicios	
Papelería	S/. 850.00	Copias	S/. 160.00
Otros artículos	S/. 150.00	Impresiones	S/. 220.00
		Anillado	S/. 100.00
		Refrigerios	S/. 180.00
		Viáticos	S/. 300.00
		Internet	S/. 300.00
TOTAL	S/. 1000.00	TOTAL	S/. 1260.00
		TOTAL	**S/. 2260.00**

Fuente: Elaboración propia

3.8 Recursos humanos

El recurso humano está basado en el trabajo que realizan las personas para la elaboración de esta investigación. En este particular, fueron dos (2) personas, conformados por la autora de la investigación y el especialista en el área que funge como asesor de la tesis asignado por la Universidad.

3.9 Matriz de Consistencia

En relación a los aspectos metodológicos citados, se muestra la matriz de consistencia que describen de forma detallada estos elementos.

Tabla 8: Matriz de Consistencia

Título: Las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A inciso h) de la Ley del Impuesto a la Renta y la vulneración al principio de legalidad

Formulación del problema	Justificación	Variables	Marco teórico	Hipótesis	Objetivos	Diseño Metodológico
¿De qué manera las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el artículo 32-A inciso h) de la Ley del Impuesto a la renta vulnera al principio de legalidad?	Los estados evalúan el procedimiento de incorporación de las guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales en el ordenamiento jurídico interno y la determinación del rango que ocupan, de modo tal que no se vulnere los principios constitucionales.	**Independiente** Fuentes de interpretación **Dependiente** Principio de Legalidad	-Régimen de Precios de Transferencia -Base legal -Articulo 32 A -Guías de Precios de transferencia -Base Legal -Jurisprudencia Tributaria	Las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el inciso h) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de legalidad.	**General:** Determinar si las fuentes de interpretación para precios de transferencia establecidas en el artículo 32 A inciso h) de la Ley del Impuesto a la Renta vulnera el principio de legalidad. **Específicos:** • Analizar el Régimen de Precios de Transferencia en el Perú. • Establecer el alcance del Principio de Legalidad de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. • Determinar los alcances de la regulación de las guías sobre precios de transferencia como fuente de interpretación. • Revisar la legislación comparada y jurisprudencia internacional sobre el uso de las guías de precios de transferencia. • Determinar si el uso de las guías de precios de transferencia como fuente de interpretación vulneran el principio de legalidad.	**Paradigma de Investigación** Interpretativo. **Diseño de investigación** Estudio de Casos. **Método** Analítico – Sintético **Técnicas** Entrevistas, revisión documental.. **Instrumentos** Patrón de entrevista.

Fuente:. Elaboración.propia.

IV. Resultado y discusión.

4. 1. Analizar el régimen de precios de transferencia en el Perú.

En este objetivo se realiza una evaluación del régimen de precios de transferencia en el Perú, que comprende lo siguiente: análisis de la incorporación del régimen de precios en la LIR, Identificación de los principios bases de los precios, la estructuración de las normas de precios establecidas, el análisis de los incisos conformantes del Articulo 32-A.

a) Incorporación del régimen de precios.

La incorporación del régimen de precios en la LIR surgió por tratar de controlar los precios de transferencia, ya que era necesario el establecimiento de normas relacionadas con el tema en la legislación tributaria interna, por lo que entonces la Administración Tributaria obtuvo mayores competencias para llevar a cabo dicho proceso. Para Saavedra, (2011), la vigilancia de los Precios de Transferencias en Perú no solo se lleva a cabo en las transacciones internacionales sino también en las operaciones cotidianas en las que participan los asociados, además de las operaciones llevada a cabo desde, hacia o mediante los paraísos fiscales.

Así, las normas vinculadas con los Precios de Transferencias tienen un origen en la LIR a través del artículo 32º, con fecha de enero de 1994 y por un decreto Legislativo Nº 774. En el artículo ya mencionado, se indica que era la valoración que se hacía en el mercado, el monto que debía usarse en cualquier operación de ventas, cesión de propiedades entre otros, y su conceptualización de valor se regulaba a través del Artículo 31º. Esta norma estuvo vigente sin variaciones hasta el 31 de diciembre de 1998.

Luego del 1º de enero de 1999 entró en vigencia la Ley Nº 27034, en donde se establece la conceptualización de vinculación económica, y el de valoración del mercado, esto debido a las actividades de la empresa con otros que no están relacionados, pero que tienen los mismos contextos o situaciones.

Posteriormente, se introduce en la legislación la Ley Nº 27356 con fecha de enero de 2001, que sustituye en el Artículo 32º de la LIR el numeral 4, y en el cual se señala como se puede hacer la determinación y cálculo del valor del mercado para las partes vinculadas a través de los métodos tradicionales.

La falta de regulación hizo que se reformara el Artículo 32º mediante el Decreto legislativo N° 9455 y se sustituyera por la creación del Artículo 32º-A, que da un amplio margen

a los precios de Transferencia. Sin embargo, el Decreto antes mencionado no fue suficiente para corregir los precios, pues este carecía de una norma reglamentaria para su adecuada aplicación.

En tal sentido, se promulga en diciembre de 2005, entrando en vigencia en enero de 2006, el llamado Decreto Supremo N° 190-2005-EF, que sustituye en el RLIR al Artículo 24º, vinculado a como se delimitan las partes asociadas, a la vez que se introduce el Capítulo XIX en la citada norma, señalando el ámbito de aplicación, ajustes fiscales, análisis de comparabilidad, métodos, rango de precios, entre otros. Cabe mencionar que está presente otra normativa, que complementan las normas ya citadas, las cuales han sido promulgadas por la SUNAT, en forma de Resoluciones de Superintendencia, las cuales tienen la finalidad de orientar o regular algunos puntos no incluidos en las normas ya mencionadas anteriormente, tales como la R.S. 167-2006-SUNAT y R.S. 008-2007-SUNAT. Así también mediante la Ley N° 29884, se ha corregido el Decreto Legislativo N° 11126, a través del cual se han efectuado modificaciones referidas al ámbito de aplicación, ajustes fiscales, acuerdos anticipados de precios, entre otros.

De igual manera, hay que mencionar otras normativas vigentes, de las cuales se señalan dos Decretos Supremos, Resoluciones de la SUNAT y un Decreto Legislativo. Los Decretos Supremos son los N° 333-2017 – EF y N° 340-2018-EF, que hacen referencia a unos cambios en el articulado del RLIR en el primero, y en el segundo referencia a los deberes tributarios de los contribuyentes y las declaraciones que deben presentar. Los mismos fueron promulgados en los años 2017 y 2018, respectivamente. Las resoluciones de la SUNAT son las la R.S. Nº 014-2018-SUNAT y R.S. Nº 163–2018-SUNAT, que exponen las guías y reglas para la presentación de las declaraciones juradas, Reporte Local, Reporte Maestro y País por País, que datan del año 2018. También se encuentra el Decreto Legislativo N° 1381, referido a modificaciones de la LIR vigente desde el 2019.

Toda esta normativa está resumida en la siguiente figura:

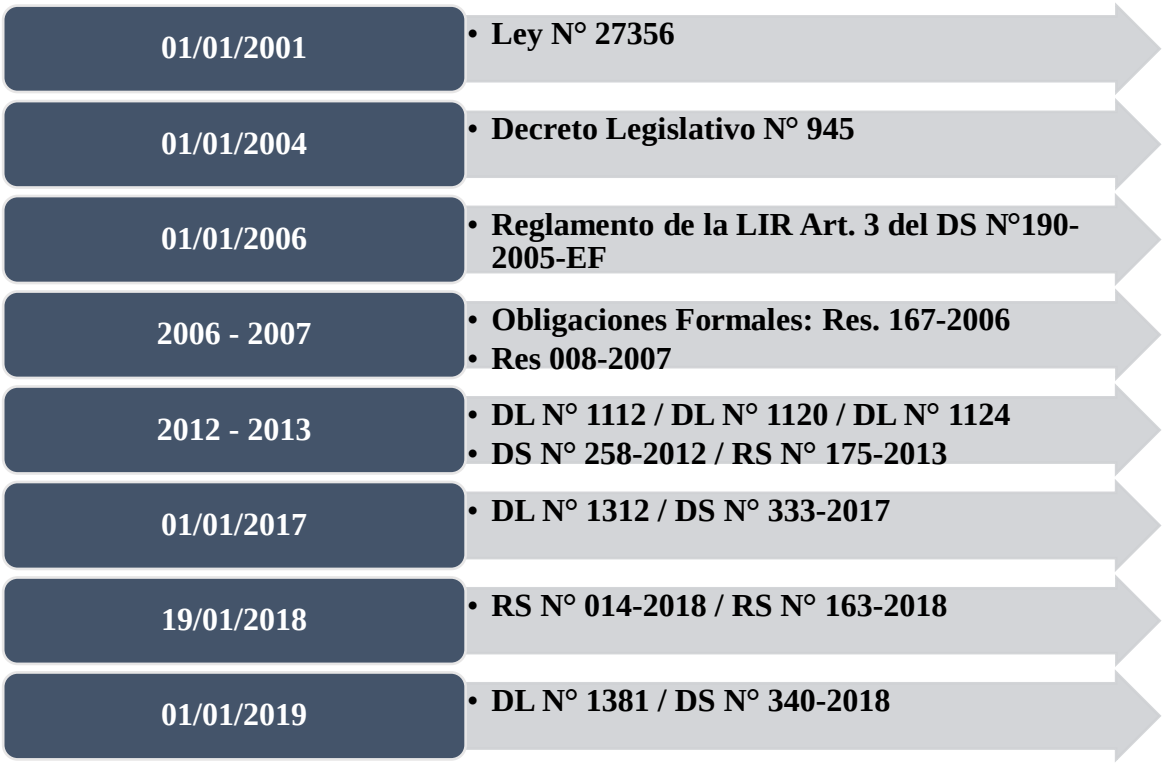

Figura 5: : Normativa de Precios de Transferencias

Fuente: Elaboración Propia

b) Identificación de los principios bases en el régimen de precios de transferencia.

Tomando en consideración los principios bases de los precios de transferencias, tenemos que el principal es el Principio de plena competencia o el Principio de Arm´s Length. Según García (2015) este principio está basado en que las entidades son independientes y deben obtener los precios acordes para la compra y venta, y ocurra en condiciones iguales.

En otro orden de ideas, hay otros dos principios que también pueden tomarse como base de los precios de transferencias, ellos son el principio de igualdad y el deber de contribuir. Para Barbosa (2016), el principio de igualdad busca dar un tratamiento igual a los contribuyentes con operaciones vinculadas con los contribuyentes que no tienen dichas operaciones, y el principio de capacidad contributiva o deber de contribuir tiene la idea de contribuir con el financiamiento y los gastos e inversiones del Estado, tomando en consideración la equidad y justicia de todas las personas. Estos principios se mencionaron anteriormente y se tratarán más adelante también.

c) La estructuración de las normas de precios establecidas

La forma como han sido estructurados los lineamientos sobre los precios de transferencia alrededor de los países de origen como Estados Unidos y Alemania abarcan tres subgrupos de disposiciones, así lo indica Nina (2018), citando a Wittendorf (2011). Al llevar a cabo un estudio donde se comparan los precios de transferencia en base a la OCDE, estos se dividen en: normas sustantivas en donde se asignan beneficios entre entidades que se encuentran relacionadas; disposiciones de cumplimiento, que incluye la normativa que le ofrece a la administración tributaria los herramientas indispensables para acatar las normas sustantivas de precios de transferencia y efectuar el cobro de los impuestos si no existe una observancia de los mismos, y por último, se tienen las disposiciones procedimentales cuyo objetivo es la prevención y resolución de conflictos que son producto de la aplicación del estándar Arm's length.

En atención a lo anteriormente mencionado y con base en la información aportada por Nina (2018), estas quedarían estructuradas en normas sustantivas, de cumplimiento, procedimentales y de directivas interpretativas. Como se muestra en el siguiente cuadro, los incisos del artículo 32- A son clasificados y agrupados según su criterio, fundamentando lo referente a las políticas de precios de transferencia en la LIR. Con respecto a este punto, la autora menciona que en lo que respecta al Artículo 32º-A, inciso h) no existen disposiciones similares en otras legislaciones revisadas, por lo cual a su criterio ubica en un subgrupo normativo sobre directivas interpretativas.

Tabla 9: Normas según clasificación de Jens Wittendorf

Artículos e incisos de la Ley del Impuesto a la Renta	**Subgrupos de normas según clasificación de Jens Wittendorf**
Artículo 32º, numeral 4 Inciso a) (Art. 32-A): ámbito de aplicación Inciso b) (Art. 32-A): partes vinculadas Inciso c) (Art. 32-A): ajustes Inciso d) (Art. 32-A): Análisis de comparabilidad Inciso e) (Art. 32-A): métodos utilizados	Normas sustantivas
Inciso g) (Art. 32-A): declaraciones juradas y otras obligaciones formales	Normas de cumplimiento

Inciso f) (Art. 32-A): acuerdos anticipados de Precios	Normas procedimentales
Inciso h) (Art. 32-A): fuentes de interpretación	Normas sobre directivas Interpretativas

Fuente: Nina 2018

De acuerdo a la revisión realizada, el reciente inciso i) del artículo en mención Decreto Legislativo N° 1369, promulgado en agosto de 2018 y vigente desde enero de 2019, y de acuerdo al criterio de la autora quedaría enmarcado en normas sustantivas en cuanto al primer, segundo, quinto y sexto párrafo, finalmente el tercer y cuarto párrafo en normas de cumplimiento. Esto a raíz del análisis de las dos perspectivas planteadas, por lo tanto, quedaría ubicado así:

Tabla 10: Tipo de Norma

Artículos e incisos de la Ley del Impuesto a la Renta (Artículo 32º-A, inciso i): Normas para servicios)	**Tipo de Norma**
Párrafos 1°, 2°, 5° y 6°	Normas sustantivas
Párrafos 3° y 4°	Normas de cumplimiento

Fuente: Elaboración Propia

d) Análisis de los incisos conformantes del Articulo 32 A

El artículo 32 a de la LIR se constituye en el marco normativo general de los precios de transferencias en Perú, por cuanto establece los puntos primordiales a tener en consideración cuando se va a tratar con los precios de transferencias. Este artículo está constituido por nueve incisos, a saber:

a. Ámbito de aplicación.
b. Partes vinculadas.
c. Ajustes.
d. Análisis de Comparabilidad.
e. Métodos utilizados.
f. Acuerdos anticipados de precios.

g. Declaraciones juradas y otras obligaciones formales.
h. Fuentes de interpretación.
i. Servicios.

Cada uno de estos incisos tratan, a nivel general, el tema de los precios de transferencias, a la vez que son completados con el respectivo reglamento de la LIR y que se han convertido en la introducción de los precios de transferencias, para lo cual cada uno de los incisos mencionados anteriormente contiene un punto importante del tema. Por eso, en el ámbito de aplicación se establece en dónde se aplicarán los precios de transferencias, en las partes vinculadas señala que se pueden considerar como partes vinculadas, cuando hay que hacer los ajustes y qué tipos de ajuste se llevan a cabo, que es un análisis de comparabilidad en precios de transferencias y qué criterios se toman en cuenta para llevar a cabo este análisis, que técnicas se usan para determinar los precios de transferencias, cuáles son las declaraciones y las obligaciones que deben cumplir las partes vinculadas, y el punto principal de este trabajo de investigación, así como, las fuentes de interpretación que se estudiarán más adelante.

Ahora bien, y a manera de discusión por parte de la autora de esta investigación, es necesario acotar que la normativa de precios de transferencias en el Perú viene dada con el objetivo fundamental de regular dicho tema, el cual, al ser cambiante, se debe mantener actualizado, es así, que se modifica el artículo 32 de la LIR por el 32 A, el cual se refiere al régimen de precios de transferencias. En él se establece cual es el ámbito de aplicación de los mismos, así como los métodos para calcular los precios, los supuestos de vinculación, como se lleva a cabo el análisis de comparabilidad, que principio rige los precios de transferencias, las obligaciones formales y las declaraciones juradas de los precios, como se deben llevar a cabo los ajustes, los APAs que se suscriben y la fuente de interpretación de los mismos.

En este sentido, se señala que el Perú está en concordancia con los lineamientos emitidos por la OCDE, y que está relacionado con lo que expresa Saavedra (2011) cuando señala que es de suma importancia tener en cuenta los precios de transferencias porque se llevan a cabo operaciones internacionales con las administraciones tributarias de cada país, y en donde radica el énfasis que se le da al tema en estudio, cuyas normas citadas anteriormente tienen una estructuración, ya presentada en el desarrollo.

4.2. Establecer el alcance del Principio de Legalidad de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano.

En este apartado se desarrollará todo lo concerniente al principio de legalidad para lo cual se ha establecido que: primero se identifique el principio de legalidad en términos generales; luego se analice los órganos encargados de emitir pronunciamientos y las funciones de estos y finalmente los pronunciamientos emitidos.

4.2.1. Principio de Legalidad en términos generales

Tomando en consideración los puntos mencionados anteriormente, hay que conceptualizar el principio de Legalidad. De acuerdo al Diccionario Panhispánico de Español Jurídico (2020), el principio de legalidad es visto desde el punto de vista general como el precepto donde se sostiene el Estado de derecho, y por el cual todos los poderes públicos están sometidos a la ley y al derecho.

Desde el punto de vista constitucional, está relacionado con la superioridad de la ley con respecto a otra norma, desde el ramo penal, este principio está relacionado con la idea que no puede castigarse ningún hecho si no está prescrito en la ley, y de acuerdo con el derecho administrativo, el mismo puede asociarse con la idea que todos los poderes públicos actúan bajo los límites establecidos en la ley.

Es necesario mencionar que, según López (2014) los orígenes del principio de legalidad se remontan a los tiempos de la Ilustración, sin embargo, hay vertientes que expresan que viene desde tiempos antiguos, remontándose hasta el Código de Hammurabi, en donde se expresaba la inexistencia de un derecho que fuera viable para todos y que tuviera el concepto de seguridad jurídica para los ciudadanos, pero tal cual cómo se percibe en la actualidad, la consagración definitiva en las constituciones americanas de 1774 y 1776 y europeas. En el estado peruano, es en la constitución de 1828, donde se consagra este principio, señalando que nadie que sea un ciudadano peruano está en la obligación de realizar acciones que no están presentes en la ley, a la vez que puede realizar acciones que la ley no prohíbe.

Según López (2014), el principio de legalidad reposa en dos fundamentos: el político y el jurídico. En relación con el fundamento político, el origen del principio de legalidad está supeditado a como pensaban los filósofos en los tiempos de la Ilustración, en donde se ideaba un estado liberal de Derecho, el cual sobresalía por la observancia de cuatro rasgos: la primacía de la ley, el imperio de la ley, la distribución de los poderes de forma correcta, que la administración estuviera regida por la ley, y el derecho a las libertades fundamentales para los ciudadanos. Si estos componentes eran observados, se convertirán en punto crucial para considerar al principio de legalidad como válido. En cuanto al fundamento jurídico, una de las

funciones del principio de legalidad es la de crear seguridad jurídica, en contraposición con la incertidumbre, constituyéndose así, una garantía para el ciudadano, porque le permite conocer los límites y cuáles son las consecuencias si no se cumplen y la manera cómo serán aplicadas.

En este mismo orden de ideas, hay que hacer referencia a lo señalado por Islas Montes (2009), en cuanto a que el principio de legalidad también está para interponerse cuando no está presente el apego a la legalidad por parte del Estado y que afecte a las personas que estén por debajo. De igual forma este principio controla las normas adjetivas y sustantivas, establece quien deber llevar a cabo el hecho y cómo se debe hacer, verifica cómo actúa la autoridad y si ha actuado en consonancia con la Constitución y la ley.

Cabe destacar, como se ha dicho anteriormente, que el principio de legalidad debe estar presente en todos los poderes públicos de un país, que normalmente se dividen en los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, en los cuales la aplicación es muy importante. En el caso del Poder Ejecutivo y el Poder Judicial todas las normas requieren de plena ejecución, por cuanto la aplicación del principio debe ser total y absoluta, esto debido a que el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial son los encargados de que el ordenamiento jurídico sea cumplido y acatado, además de las leyes que de ese ordenamiento se deriven.

En cuanto al Poder Legislativo, el caso es distinto, su principal objetivo es el producir expresiones con contenidos normativos, como son las leyes y cambios o modificaciones al ordenamiento, y tienen como base el derecho positivo, comparado, las costumbres y en los hechos sociales, por lo que aplica el principio de legalidad en la creación, derogación, y reformación de las leyes, y es de estricta aplicación porque del principio depende que lo que ha creado tenga validez y a la vez, debe respetar el ordenamiento supremo, no debe violentarlo, no debe contradecir ninguna norma jurídica, no debe estar en conflicto, para que lo que ha creado no sea invalidado.

Según la Universidad Continental (2020), es el principio más importante, por cuanto este tema de investigación se relaciona con el derecho administrativo y con las autoridades administrativas puestos que son ella las que emiten las leyes, normas y decretos, para lo cual se entiende que el Gobierno está sujetado a la normativa la cual se constituye como la norma jurídica para aquellos que representan a los ciudadanos en su totalidad, en otras palabras el parlamento, en el cual se ha llevado a incluir para cumplir con el principio de legalidad las normativas que pueden ser consideradas como ley (decretos, ordenanzas), la Constitución y otras normas que pueden ser consideradas por debajo de las ya mencionadas. Esto se nota por cuanto la Administración es esencialmente ejecutiva, es decir, encuentra su base y campo de

accionar en la ley y aun cuando está en la capacidad de dictar reglas generales, siempre estarán por debajo de las leyes superiores.

4.2.2. Órganos encargados de emitir pronunciamientos

Los órganos encargados de emitir pronunciamiento relacionados con el tema son el Tribunal Constitucional (TC) y el Tribunal Fiscal (TF). En este sentido, el Tribunal Constitucional de acuerdo a su página oficial, es el órgano superior que analiza y controla la constitucionalidad, por lo tanto, es separado y soberano y responde solo a la Constitución y a su ley orgánica N° 28301. Su principal función es cuidar que el Estado, las leyes y los ciudadanos no violen la Constitución.

Siguiendo con el Tribunal Constitucional, es necesario hacer mención a sus atribuciones, las cuales están contenidas en la Constitución en su artículo 202, para lo cual le corresponde conocer el procedimiento de constitucionalidad, conocer los decretos derogatorios, procesos de habeas corpus, salvaguarda y acatamiento y, por último, conocer los compromisos de competencias o de atribuciones conforme a la ley. De igual forma debe cumplir con unos procesos constitucionales los cuales se clasifican en tres de acuerdo al objeto de protección, los cuales son: Proceso de tutela de derechos el cual tiene por objetivo la protección territorial de los derechos consagrados en la Constitución. El segundo corresponde a los procesos de control normativo, el cual tiene como finalidad salvaguardar de forma jurídica la superioridad de la Constitución, y como esta se relaciona con otras normativas y leyes, y el tercero son los procesos de conflicto competencial que está relacionado con defender las competencias que la Constitución y las leyes orgánicas le dan al Estado y los gobiernos.

También hay que resaltar lo que es el Tribunal Fiscal, que de acuerdo al Ministerio de Economía y Finanzas es el miembro que emite resoluciones del Ministerio y es el último recurso desde el punto de vista administrativo vinculado con las cuestiones aduaneras y tributarias en todo el país, y por lo tanto está en la competencia de resolver las situaciones presentadas entre los sujetos pasivos y las administraciones tributarias. Desde el punto de vista administrativo es dependiente del Ministro y es autónomo cuando ejercen sus funciones.

Entre las funciones que debe cumplir el TF estar el conocer y resolver los reclamos interpuestos en contra de los pagos, las sanciones, conocer y resolver las demandas de la SUNAT, relacionado con los derechos aduaneros, como se clasifican los aranceles y las sanciones que establece la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.

El TF está conformado o estructurado por siete (7) unidades orgánicas, a saber, la presidencia que se encarga de dirigir el tribunal, además de planifica, organizar y supervisar todas las actividades que respectan a las áreas administrativas y técnicas como son: la sala plena que es donde se encuentran los vocales, las salas especializadas son las encargadas de resolver los expedientes asignados por medio de las providencias del TF. Otra de las unidades orgánicas es la vocalía administrativa que es la que brinda apoyo administrativamente para que se cumplan las actividades del TF, la otra unidad es la oficina técnica, donde se da asesoramiento, y se lleva a cabo el primer estudio de los documentos de los casos, para luego ser clasificados de acuerdo con la sala especializada que le corresponda. Las últimas unidades son las Oficina de asesoría contable que resuelve las consultas de los expedientes con materia contable y la oficina de atención de quejas, que como su nombre lo indica, trata solventar lo que manifiestan los administrados.

4.2.3. Pronunciamientos emitidos

Desde el punto de vista de los pronunciamientos en cuanto a precios de transferencias relacionados con el Tribunal Constitucional, están dados según Gamba (2008) por la adecuación del tema a los principios básicos presentes en la Constitución esto con la idea de que la Constitución domina el campo de la justicia constitucional y la totalidad de la vida jurídica de los ciudadanos. En este sentido, el TC señala que la Constitución constituye la base para toda normativa emanada de ella y es a su vez que el TC se refiere a que el ámbito tributario del Estado debe estar en consonancia con la Constitución y con los principios en ella establecidos, constituyéndose así en una garantía para los sujetos pasivos, todo esto concordando con lo establecido en la constitución en su artículo 51, a la vez que se trata de verificar si lo contenido en la LIR y en el RLIR está apegado a la misma.

El primer principio de carácter constitucional que se debe revisar en cuanto a la normativa actualizada de los precios de transferencia es la reserva de ley contenida en la Constitución en su artículo 74. Este artículo señala que los tributos se pueden crear, modificar, derogar es a través de una ley, exceptuando las tasas y aranceles. Esta reserva de ley según el TC y de acuerdo con la sentencia N° 27 62-2002-AA/TC debe ser vista y estudiada desde dos planos horizontal y vertical. Desde el punto de vista horizontal, se busca entender los componentes del tributo, y para esto debe estar referido en una norma que tenga el carácter de ley, mientras que, en el plano vertical, hay que llevar a cabo una evaluación del grado de acumulación, es decir, las normas que esos componentes están normados por una ley.

En cuanto al plano horizontal no se exige que absolutamente toda la materia debe venir regulada, sino que en este plano la reserva de ley solo alcanza para el establecimiento de otros tributos, así como el orden de sus componentes primordiales como la identidad. En cuanto al plano vertical la reserva de ley tampoco es absoluta porque no exige y no implica un beneficio imprescindible sobre otros valores como la eficacia administrativa, la autonomía de los gobiernos locales, el carácter retributivo, la lucha contra el fraude fiscal.

Otro punto importante que sirve como pronunciamiento es la base de imposición y la reserva ya mencionada anteriormente en materia tributaria, y en este sentido, el código tributario no posee una conceptualización de base imponible, esto con la idea de que la base imponible según el punto de vista del tribunal constitucional constituye un componente indispensable para los tributos, y por lo tanto, está cubierto por la reserva, sabiendo que es el punto clave para poder calcular el tributo, cualquiera que sea, siendo así que de acuerdo con el artículo 32 de la LIR se establece el valor de mercado como el precio para las operaciones vinculadas, constituyéndose entonces la base para el cálculo del tributo.

En otro orden de ideas, hay que hacer mención de la implicación de los principios constitucionales a los precios de transferencia. Cabe destacar que los precios de transferencias están basados en el principio de libre concurrencia, el cual busca que las operaciones se den en situaciones de igualdad, a la vez que se señala la libertad que posee el Estado para establecer la imposición a los particulares, a la vez que dicho poder no puede ser ejercido de manera arbitraria sino está supeditado a una serie de limitantes, y es aquí donde se encuentra el principio de capacidad económica o capacidad contributiva y el principio de igualdad. El principio de capacidad económica puede conceptualizarse en el momento en que los sujetos pasivos están en la obligación de demostrar el nivel de sus ingresos, con la finalidad de que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, unido este principio también se encuentra el de igualdad tributaria en el cual se grava de manera similar toda riqueza que tenga las mismas características.

Ahora bien, siguiendo con Gamba (2008), existen otros temas constitucionales o del tribunal constitucional derivados a la normativa de precios de transferencia. El primer punto es enviar legalmente esas situaciones a las reglas de la OCDE como fuentes de interpretación de los precios de transferencias, de acuerdo a lo establecido en el artículo 32 A de la LIR. Otro punto importante son los precios de transferencia y su relación con los procesos administrativos debidamente ejecutados, ya que el procedimiento administrativo ejecutado de forma debida, se constituye como el aval que están en el camino correcto, esto con la intención que la población

tenga los escenarios adecuados para defenderse si en cualquier momento son vulnerados sus derechos.

También debe hacerse mención sobre las sentencias del TC con respecto al principio de legalidad, en este sentido se presentan dos sentencias que son sobresalientes, y que tratan sobre cómo debe considerarse dicho principio. En este sentido la primera sentencia fue en el año 2004 a través de las Resoluciones N° 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC que se unieron porque había un acumulado, y el pronunciamiento acerca de la legalidad correspondía a que sin ley no se puede crear un tributo o un impuesto, en vista que se quería crear un fondo para la asistencia previsional. Y de acuerdo con la autora de esta investigación la aseveración es correcta, debido a que, el principio de legalidad proviene de un dicho en latín el cual traduce, que si no está presente una ley para normar un acto de las personas o de los organismos, los poderes públicos o en la administración tributaria no puede exigirse el pago de los mismos, como tampoco cobrar dichos tributos a los sujetos pasivos o contribuyentes.

Hay otra sentencia del año 2005, y es la Resolución N° 02302-2003-AA/TC, en donde se indica que, si se genera una situación de corte tributario, que tiene al poder ejecutivo y legislativo ejerciendo su poder tributario, estos deben apegarse al principio de legalidad obviamente, pero deben tener en cuenta en primer lugar a la Constitución, ya que en ella se asienta la supremacía sobre todas las leyes, y es la que promulga el principio ya mencionado.

Ahora bien, el resumen de las sentencias del TC con respecto al principio de legalidad se presenta en la siguiente figura:

Resoluciones N° N.º 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC (año 2004)

- El principio de legalidad parte de un aforismo o un dicho en latín: "nullum tributum sine lege", que significa que si no hay una ley por medio no se puede cobrar un tributo.

Resolución N° 02302-2003-AA/TC (año 2005)

- El principio de legalidad ante una situación donde emergen Poder Ejecutivo y Legislativo y está, ejerciendo su potestad tributaria, deben tener en cuenta en primera instancia lo establecido en la Constitución.

Figura 6: Sentencias del TC con respecto al Principio de Legalidad

Fuente: Tribunal Constitucional
Nota: Elaboración propia

Es importante acotar que, la función que cumple el principio de legalidad, de la cual el TC también hace mención, es la garantía, ya que le pone límites a la actuación del Estado, a la vez que garantiza los derechos individuales del ciudadano y de los sujetos pasivos. Esto en consonancia con la opinión de la autora de esta investigación, la cual lo concibe como lo más importante del principio de legalidad, tomando en cuenta primeramente la Constitución, a la vez que les da seguridad jurídica a los ciudadanos.

De acuerdo con Díaz (2017) el principio de legalidad puede ser visto desde la jurisprudencia constitucional peruana como se presenta en la siguiente figura:

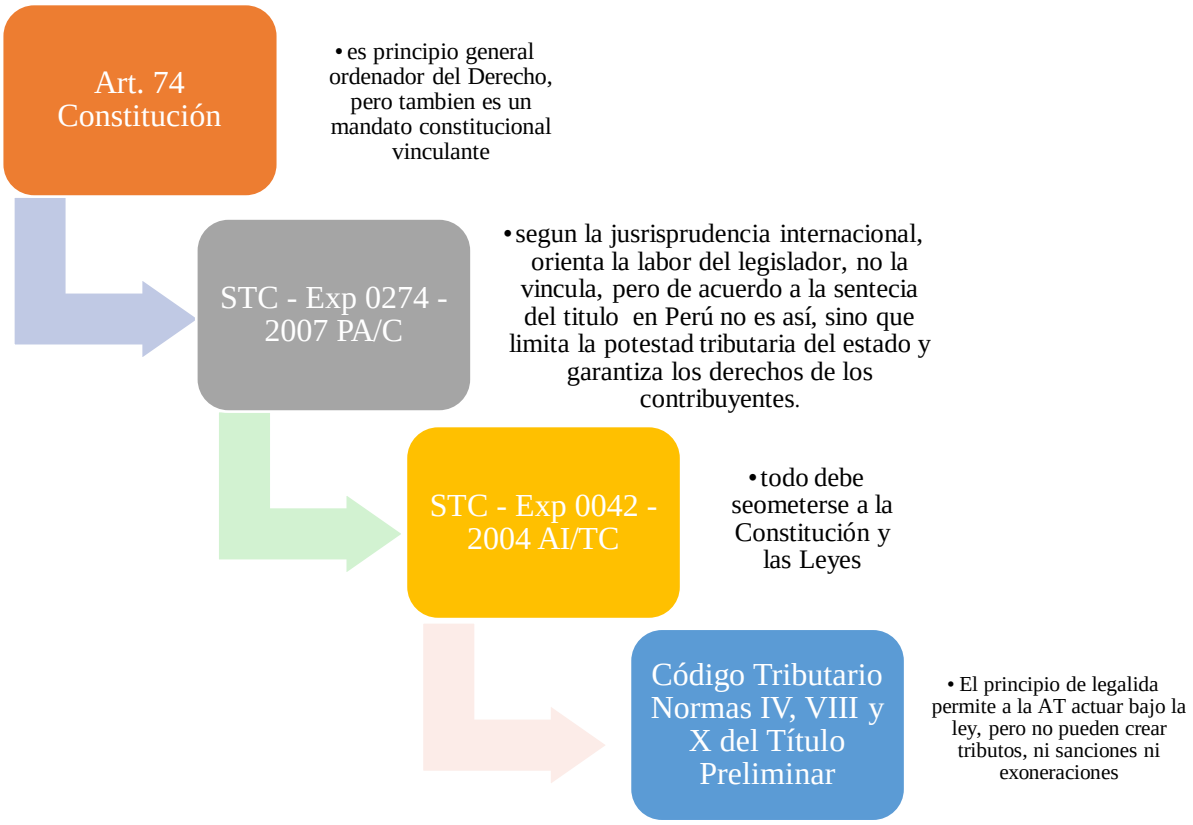

Figura 7: Principio de Legalidad de acuerdo a la Jurisprudencia Constitucional Peruana

Fuente: Díaz (2017) Enfoque derecho
Nota: Elaboración Propia

En cuanto a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal relacionados con los precios de transferencias, según Picón (2020), en Perú se remontan a más de 20 años porque el tribunal fiscal ha estado estudiando las diferentes operaciones de las empresas vinculadas y su efecto en la recaudación tributaria, por lo que se pueden encontrar resoluciones que son de los años ochenta (80) donde se le daba a las operaciones entre empresas vinculadas un tratamiento particular, no muy distinto a lo encontrado hoy en día descrito en la LIR. En la actualidad se

encuentran resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas con la aplicación del método de precios de transferencias más apropiado tal es el caso de la resolución RTF No. 5826-1-2019, o la que está vinculada con los ajustes secundarios, o la compensación de saldos, operaciones de préstamos entre partes vinculadas, APAs, todas cargadas en el portal oficial del Tribunal Fiscal.

4.3 Determinar los alcances de la regulación de las guías sobre precios de transferencia como fuente de interpretación.

En este objetivo se desarrollan los alcances de las llamadas fuentes de interpretación previstas en el inciso h) del artículo 32 A de la LIR, para lo cual hay que saber qué son fuentes de interpretación. Estas se constituyen como las que interpretan las directrices de los órganos, determinan, analizan y estudian los reglamentos, leyes, normas, procedimientos, pronunciamientos, de dónde vienen, cuál es su origen. De acuerdo al tema planteado, las fuentes de interpretación se constituyen en el documento dónde se puede conseguir también información completa y detallada acerca de los precios de transferencia, para este caso y de acuerdo con el artículo 32 A de la LIR en su inciso h), las fuentes de interpretación de los precios de transferencia son las guías de precio de transferencia aplicable a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

Estás guías llamadas por otros autores las guías OCDE o las directrices OCDE pueden verse como unas guías metodológicas que se convierten en un estándar para emitir la reglamentación relativas al tema de precios de transferencia, que a la vez deben ser respetadas por cada administración tributaria y las corporaciones, lo que trae beneficios a las mismas.

Cabe destacar que, a partir del año 1979, según Hurtado (2011) la OCDE estableció una serie de directrices que fueron promulgadas en julio de 1995 por el Consejo de dicho organismo, las cuales se han convertido en las pautas para los organismos encargados de los tributos en el país y las corporaciones. Como se ha dicho anteriormente, estas directrices son actualizadas regularmente de acuerdo al contexto tributario en todo el mundo, obteniéndose así modificaciones en el año 1996 que abordaban temas relacionados con activos intangibles, en el año 1997 temas relacionados con compartir costos, en el año 1999, temas relacionados con acuerdos avanzados de precio, en el año 2009 todo lo relacionada con los ajustes entre países, y la última modificación fue en el año 2010 en la cual se hizo una enmienda en el cuerpo

normativo de estas guías y se incluyó pautas relacionadas con los métodos para determinar los precios en cuestión.

Según Zuzunaga (2018), las resoluciones de la OCDE se pueden aplicar a las entidades de diferentes países y a las administraciones tributarias, conociéndose en los últimos tiempos fueron revisadas, aprobándose unos cambios con fecha de mayo de 2016, donde se agregaban los reportes finales de las acciones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS).

Para Zuzunaga (2018) las guías OCDE contienen nueve (9) directrices que se actualizan frecuentemente y se complementan con aspectos adicionales, los cuales son:

a. El principio de libre competencia.
b. La metodología para terminar los precios de transferencia.
c. El análisis de comparabilidad.
d. Los procedimientos administrativos.
e. La documentación.
f. Las consideraciones específicas relacionadas con los activos intangibles.
g. Los servicios intragrupo.
h. Acuerdos sobre reparto de costos entre empresas asociadas (ARC)
i. Reestructuración de empresas.

Es necesario entonces definir y describir qué es lo que contiene cada capítulo. En el capítulo uno se hace un estudio profundo del principio base de los precios de transferencias, y se convierte en el estándar internacional del tema en cuestión. El segundo capítulo indica la metodología a conocer para poder calcular los precios, describiéndose los tipos de métodos usados. El tercer capítulo corresponde al análisis de comparabilidad, y en este sentido se tiene que definir primero la que es una operación vinculada y cuáles son los comparables que se tienen que utilizar a la vez que se compara y se analizan los años a la vez que se incluye en este estudio el contexto de los sujetos pasivos, operaciones vinculadas, comparables internos y las fuentes de información disponible sobre comparables externos.

El cuarto capítulo refiere los procesos relacionados con la administración destinados a impedir y solucionar las polémicas relacionados con el tema en estudio, para lo cual se analizan los diferentes procedimientos administrativos a los que se puede recurrir para reducir al máximo las controversias encontradas y procurar resolverlas. El quinto capítulo está relacionado con los documentos que deben tener en cuenta los sujetos pasivos para presentarlos a la administración tributaria respectiva, para que se lleva a cabo la comprobación de los precios. El sexto capítulo tiene que ver con las consideraciones específicas aplicables los activos intangibles, el cual da

pautas y recomendaciones específicas para determinar si se dan las condiciones aplicables a la plena concurrencia.

En el séptimo capítulo se analizan los problemas en materia de precios de transferencia con la idea de verificar si un asociado de una corporación ha llevado a cabo operaciones de servicios con otros asociados, esto para fijar el monto de esta operación. El octavo capítulo se centra en los acuerdos de reparto de costo y tiene como finalidad proporcionar orientaciones generales que permitan determinar que las condiciones establecidas por las empresas asociadas en las operaciones en un acuerdo de reparto de costo. El noveno capítulo tiene que ver con la reestructuración de empresas y precios de transferencia.

Ahora bien, hay que determinar el alcance de estas guías OCDE como fuentes de interpretación. Según Nina (2018) el uso de las guías OCDE puede ser visto de dos formas, la primera aceptando a las guías OCDE como un punto de derecho blando, y la segunda tomando como base de lo establecido en el Código Tributario y en la LIR. En el caso del primer punto se constata que las guías OCDE contienen las consisten las recomendaciones aprobadas y representa el derecho blando de la OCDE. Sin embargo, en Perú no existe dictámenes desde el punto de vista jurídico, donde se nombre a las mencionadas guías como texto legal, sin embargo, pueden ser consideradas como un marco legal solamente, siempre y cuando sean usada solo para interpretación, y no sean contrarias a las leyes.

El uso de las guías OCDE, y su aplicación de acuerdo a lo establecido en la LIR, en su artículo 32-A inciso h), fue el patrón aceptado para poder regular en interpretar los mencionados precios, caso similar en donde se establece que las guías OCDE se usan única y exclusivamente como fuentes de interpretación, siendo contrario en países como Australia, Irlanda y Reino Unido, en los cuales se aplica para la interpretación y para integrar de forma jurídica las demás normas.

Es aquí donde se cuestiona la constitucionalidad del inciso h) del artículo 32-a de la LIR, debido a que las guías OCDE pueden ser usadas de acuerdo con Nina (2018), como fuentes de interpretación, porque no han sido promulgadas ni se han publicado en el diario oficial El Peruano, además porque dicho documento no fue divulgado por los canales previstos por el gobierno, no han sido emitidas de forma constitucional, a la vez que no pueden ser visto desde el punto de vista jurídico. También se sostiene que el intérprete debe justificar la interpretación correcta y debe utilizar las guías OCDE como fuentes de interpretación siempre y cuando no estén en contra de la legislación peruana en cuanto a normas de precios de transferencia.

Siguiendo con Nina (2018), relacionado con lo expresado anteriormente, se cuestiona esos comentarios, ya que las mencionadas guías no pueden ser tomadas como un punto

legalmente establecido, ya que las Guías mencionadas no son normas jurídicas, esto porque no fueron establecidas por el Derecho peruano y por autoridades políticas constitucionalmente designadas. De igual manera, las Guías OCDE no pueden ser vistos como principios, ya que los principios son la fuente del sistema jurídico peruano.

También hay que determinar la naturaleza jurídica de estas guías, que de acuerdo con Hernández (2016) es solo ser un instrumento de soft law o de derecho blando desde el punto de vista tributario, aun cuando desde el punto de vista internacional no se tiene muchos documentos que señalen como se debe usar estas guías ni cuál es su alcance. Ser un instrumento de soft law significa que se pueden usar por recomendación, solo porque son exhortadas por la OCDE y por las Administraciones Tributarias, como patrones de interpretación y en situaciones donde la norma no señale nada con respecto al tema, y finalmente, que no pueden ser usadas por obligación.

Con respecto a lo anterior, al no tener carácter vinculante, y de acuerdo con la autora de esta investigación, en concordancia con los postulados de Alva (2017) el soft law no son una fuente de derecho, ya que son promulgados por entes gubernamentales y asociaciones que no tienen la facultad para instituir normas, entendiendo que esta potestad le compete al poder legislativo de cada país. Por otra parte, Fortes (2017) señala que no constituyen una fuente de derecho, cuyo contenido son de carácter político, económico, técnico, al cual puede agregarse el país que esté considerando ese punto.

Es así que, concordando con lo señalado anteriormente, la autora coincide con los postulados de Durán (2014), cuando señala que si bien los instrumentos de sof law son una creación de normas, que se encuentran al lado de las normas formales, por así decirlo, conlleva una serie de características tales como que dichos instrumentos no se ajustan a la normativa de la actualidad, tratan de ser usados a través de proposiciones y no por imposiciones, ya que busca promover el derecho, es producto de la globalización en el contexto jurídico, y una muy importante función, en consideración de los expertos en el derecho, es que no se pone en práctica a través de la coacción sino más bien por recomendación, rompiendo con el esquema tradicional a nivel legal.

En el mismo orden de ideas, luego de consultar autores como Rubio y Villegas, los aspectos relacionados con la interpretación de la normativa, y después de haber señalado el uso de la Guías OCDE como fuentes de interpretación, se establece que también se pueden utilizar verificando la postulación para-legislativa en situaciones donde se presente un vacío, tomando en consideración la integración de las normas tributarias, la cual se lleva a cabo por la analogía y por los principios generales del derecho como el principio de legalidad, que de acuerdo a

Rubio (2009) el Código Tributario señala que se puede usar lo ya mencionado siempre y cuando no esté establecido en la ley, y de manera supletoria los principios generales. En este caso se presentaría una discusión, ya que dicha función no le debería corresponder a las Guías OCDE, por cuanto estas no tienen el carácter legal, y por ende estarían vulnerando el principio de legalidad, ya que se usaría el mismo para poder hacer una integración tributaria. Es allí donde se presenta el dilema.

4.4. Revisar la legislación comparada y jurisprudencia internacional sobre el uso de las guías de precios de transferencia.

En este objetivo se hace mención a cómo en la legislación comparada emitida por otros países recoge el uso de estas Guías.

a) Reino Unido

En relación con el Reino Unido, Hernández (2016) señala que la aplicación de las Guías OCDE, data desde la creación de este organismo en 1961 y este país se incorpora como miembro, pero fue a finales de la década de los ochenta que el Parlamento promulga una ley, relacionada con los tributos, renta y corporaciones con la finalidad de actualizar la ley vigente y regular las imposiciones tributarias, a la vez que se encargó de normar los precios de transferencias, tomando en consideración las pautas de la Convención Tributaria y las guías de la OCDE como puntos fundamentales a ser usados para llevar a cabo la interpretación de los precios . En la actualidad, la normativa de los precios de transferencias está muy cercanos al principio de libre concurrencia a la vez que el Taxation Act 2010 y su reforma de 2011, pero un punto importante es que no considera los métodos para determinar los precios, que han sido establecidos por la OCDE.

Cabe mencionar que la norma mencionada en el párrafo anterior, en su sección 164, termina de completar la unión de los principios de la OCDE, en lo referente al principio de plena competencia, la imposición doble y como se pueden vincular algunas partes. Sin embargo, para el año 2016, los acuerdos de precios de transferencia entre asociados de forma económica que se realicen se interpretarían de acuerdo a las guías más actualizadas y se ha establecido que toda situación que se requiera determinar la tributación de transacciones se debe usar el principio de plena competencia y estará guiado por las Guías OCDE en materia de precios de transferencias.

b) España

Siguiendo con Hernández (2016), en España, la regulación de los precios data desde diciembre de 2003 con la promulgación de la Ley 58, que da a conocer la denominada teoría general del tributo, y que está conformada por las normas, regulaciones, principios de la imposición en ese país. De igual forma, en el 2006, se emite la ley 36, con la intención de erradicar el fraude fiscal, y esta ley también estaba constituida por las pautas que iban a regir la vinculación entre partes asociadas y sus precios que se iban a transferir, a la vez que usaban el principio de plena competencia. De igual forma, se usan las guías OCDE para efectos interpretativos, y dado el caso de no poseer la información necesaria para el análisis de los mismos, estas Guías sería el elemento crucial para cerrar esos espacios vacíos.

Sin embargo, Hernández (2016) citando a Vega García expresa que lo mencionado anteriormente no tiene muchos seguidores en España, ya que el Tribunal Constitucional español, en numerosos decretos ha señalado que las guías OCDE no tiene la potestad de crear principios jurídicos y, por lo tanto, solo funcionan para efectos interpretativos de la ley, y no son una ley.

c) Países Bajos

En cuanto a los Países Bajos, citando a Hernández (2106) está enfocado por la reforma del 2002 de la ley sobre el impuesto de sociedades, en la cual se adoptó el principio de plena competencia, con iguales puntos a los que se refiere el Modelo de la Convención en su artículo nueve (9), que establece el principio base para regir los precios transferidos y las mencionadas guías OCDE.

d) Japón

En este punto según Hernández (2016), este país trata a la guía OCDE en el Gobierno del Comisionado, y es este sentido que el organismo encargado de los tributos en Japón, como lo es la Agencia Nacional Tributaria japonesa promulga en el 2013, la última Directiva del Comisionado en la materia, en donde la única referencia que se hace sobre precios de transferencias es la que se recomienda estudiar los Acuerdos anticipados de Precios tomando en consideración las Guías OCDE, sin embargo, la Corte Suprema de Japón, señala que las

Guías OCDE solo pueden ser usadas como medios de interpretación, por lo que deben ser tratados con respeto, por las leyes y por los tratados internacionales.

e) Austria

Para este país, las guías de los precios tienen como base fundamental el principio de Arm´s Length y es aplicado solo a los activos tangibles e intangible y a la prestación de servicios. De igual forma que en otros países, las guías OCDE en Austria, solo son usadas como fuentes o criterios de interpretación, por lo que solo se establece eso en su normativa. (Hernández 2016).

f) México

México tiene una experiencia única, por cuanto fue el primer país latinoamericano que ingresó a la OCDE, y desde ese entonces no ha escatimado esfuerzos para amoldar las leyes nacionales a las guías sobre precios, por esta razón se convirtió en su momento en el líder latinoamericano en esta materia. En este sentido, es cuando se inicia el uso del principio de plena concurrencia a partir del año 1995 en las leyes y las Guías OCDE se convirtieron en el punto de interpretación en materia de precios de transferencias, y quizás lo más importante de lo realizado por México es la incorporación de actualizaciones constantes de las Guías OCDE de forma directa, produciendo de esta manera efectos y avances a nivel nacional en esta materia.

g) Argentina

Según Hernández (2016), Argentina fue el primero en adoptar las leyes relacionadas con los precios de transferencias en 1932, pero los movimientos gubernamentales no ofrecieron unas leyes estables, y no se unían de manera frecuente del principio de plena competencia. Es a partir del año 1991, cuando se abrieron los mercados que las grandes corporaciones empresas multinacionales se atrevieron a destinar sus ingresos para inversiones, aun cuando las normas de precios de transferencias dejaban mucho espacio para actuar a las empresas que empezaron a manipular los datos en perjuicio del fisco.

Es por ello que, en 1998, para evitar la evasión fiscal, el Parlamento de ese país, promulga la Ley 25.063, la cual contenía unos cambios en las normas de los precios, aunque mantenía las pautas para la aplicación del principio de plena competencia, introduciendo los

métodos presentes en las Guías OCDE, pero dejó la aplicación de los métodos a la importación y exportación de bienes. En este sentido, la ley argentina está en consonancia con las Guías OCDE en los rasgos generales. Sin embargo, en ningún punto de la Ley 25.063, ni tampoco en sus modificaciones de 1999 y 2003, existe una reseña clara sobre las Guías OCDE ni su uso como fuentes de interpretación, lo que impulsa a considerar que se le ha dado poco crédito a las mismas ya que la normativa argentina cumple con el nivel de la OCDE, pero no el esperado por cuanto no hay vestigios que las mismas puedan ser usadas en caso de controversias o situaciones problemáticas.

h) Colombia

Colombia desde el año 1994, señaló que tan importante sería la existencia de lineamientos confiables en materia de precios de transferencias, porque al ser inexistentes no había confianza de los inversionistas extranjeros y no se garantizaba la seguridad jurídica de los mismos, puntos importantes para los tributos. Es a raíz de lo mencionado anteriormente que se promulga la ley 788 con fecha del año 2002 Por ello en el año 2002 se emitió la Ley 788 que reforma el Estatuto Tributario e introduce una serie de normas y leyes relacionadas con los precios de transferencias, como el contexto para que puedan ser aplicados los precios, como se pueden vincular de manera económica, los métodos para determinar los mismos, los APAs, entre otros, rigiéndose por lo establecido en el modelo de la Convención de la OCDE.

Sin embargo, lo mencionado en el párrafo anterior no fue muy eficaz, aun cuando las guías OCDE solo se usaban como fuente de interpretación, no se podían usar de esa forma por cuanto de acuerdo a la Constitución y a las leyes colombianas, las mismas no había sido emanadas por el propio legislador, ya que es la persona capacitada para establecer el alcance y contenido preciso de una ley, y por lo tanto no podían ser fuentes de interpretación. Es aquí donde entra la Sentencia C-690, de fecha 12 de agosto de 2003, en donde la Corte Constitucional Colombiana invalida las mismas, ya que no podían ser fuentes de interpretación por cuanto no tenían el carácter de legal, sin embargo, no las descartaban del todo porque se podían constituir como puntos complementarios y dejaba una brecha para actuar, es por ello que en el año 2004 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) señala en uno de sus instructivos para la declaración de un impuesto a los precios de transferencias, que las Guías de la OCDE podría ser constituidas como una pauta de interpretación complementario y que no tenía vínculos con la ley 788 de 2002.

i) Chile

Según Salcedo (2013), en Chile se promulga la Ley 20.630, con fecha de septiembre de 2012, que estaba conformada por una serie de cambios tributarios, entre los cuales estaba la NUEVA normativa que iba a normar los precios de transferencias. Esa normativa era el artículo 41 E de la Ley de la renta, y contenía las siguientes modificaciones:

a) Clarifica los métodos a aplicar.

b) Aclara los conceptos que la Ley anterior dejaba confusos.

c) Menciona los Estudios de Precios de Transferencia y la Documentación Sustentatoria.

d) Establece una "Declaración Jurada Anual" y requerimiento de información adicional.

e) Contempla la posibilidad de celebrar Acuerdos Anticipados de Precios (APA).

f) Permita realizar "Ajustes Correlativos".

g) Crea normas de relación más amplias.

h) Traslada de la carga de la prueba.

En términos generales, podemos indicar que, la nueva normativa de Precios de Transferencia chilena se encuentra en concordancia con los lineamientos impartidos por la OCDE sobre la materia, y es así que el Artículo 41° E, tiene coherencia con las Directrices OCDE. Por lo que estos cambios representan un avance muy importante en la regulación local de Precios de Transferencia por cuanto se tendrá leyes claras y precisas para dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y a las operaciones con entidades vinculadas.

Ahora bien, con respecto al uso de las Guías OCDE y los países que las han acatado, este punto se resumirá en la siguiente tabla:

Tabla 11: Jurisprudencia Internacional y Guías OCDE

País	Ley, Norma, Resolución	Uso
Reino Unido	Sección 58, 2° parte del Finance Act de 2011, que modifica los artículos de la Taxation Act de 2010	Fuente de interpretación
España	Preámbulo de la ley 36 de 2006	Se usa para fines interpretativos, aunque muchos no lo aprueban, se ha verificado que interviene en situaciones que tiene vacíos legales
Países Bajos	Decreto IFZ 2013/184 M que derogó el primer Decreto IFZ 2001/295 M, emitidos por el Ministerio de finanzas	Son usadas como criterios de interpretación, aun cuando al principio no se usaban, sin embargo, los decretos ya presentados la incluyeron.
Japón	Directiva del Comisionado: Numeral 3 del Artículo 1-2. Año 2013	Solo se hace mención de las guías OCDE como parámetros administrativos y orientadores, y sin carácter vinculante. Sin embargo la Corte Suprema Japonesa señala que sirven como pautas de interpretación.
Austria	Decretos promulgados por el Ministerio de Hacienda	Se usan como parámetros de interpretación, sin embargo, son vinculantes para la administración y no para los sujetos pasivos y los organismos de cada jurisdicción.
México	Artículo 179, parágrafo 8 de la Ley de Impuesto a la Renta	Son consideradas como fuentes de interpretación, siendo actualizadas de forma directa
Argentina	Ley 25.063 y reformas de 1999 y 2003	En la ley ya mencionada no hay mención sobre las Guías OCDE, ni siquiera con fines interpretativos, aunque dicha ley trata algunos

		aspectos de los precios de transferencias.
Colombia	Ley 788 que modifica el estatuto Tributario. Artículo 260 -2. Año 2020	En la ley ya mencionada se establece el principio de plena competencia, sin embargo, el uso de las Guías OCDE al principio era usado para efectos interpretativos, pero en vista de una sentencia del TC colombiano que señalaban que las mismas no podía ser usadas ni siquiera para efectos interpretativos por cuanto habían sido dictadas por el legislador, y por lo tanto no eran consideradas dentro de la Ley. Fue en el 2004 que la autoridad tributaria colombiana en uno de sus instructivos para declarar los precios de transferencias señala que las guías OCDE son pautas de interpretación, pero no cuentan con carácter vinculante.
Chile	Artículo 41 E de la Ley 20.630 del año 2012	Si bien el artículo ya mencionado establece la normativa en materia de precios de transferencias, no hace mención al uso de las Guías OCDE ni siquiera como criterio de interpretación.

Fuente: Hernández (2016)

Elaboración propia

A manera de resumen y discusión por mi parte lo tratado anteriormente, en la mayoría de los casos, las Guías OCDE cumplen como pautas de interpretación para los precios de transferencias, con el fin de resolver situaciones en donde no hay asidero legal, manteniendo su carácter no vinculante, en vista que son muchos los países que han amoldado la normativa de

los precios a las directrices de la OCDE. Sin embargo, existen países como Argentina y Chile, en los cuales está presente la normativa de los precios que se transfieren relacionado con los métodos, el principio que rige la materia, pero no hacen mención del uso de las Guías OCDE ni siquiera para fines interpretativos.

También se presentan casos como el de Colombia donde existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional en donde se señala la invalidez de un artículo de la norma relativa, por cuanto las Guías OCDE no fueron dictadas por el legislador, y por lo tanto no tienen carácter de ley. Dicha sentencia, según Hernández (2016) C-690/03 del año 2003, en la cual el demandante señalaba que el artículo de la ley era contario al principio de reserva de ley, por cuanto la promulgación de las Guías OCDE eran facultad de un ente internacional, y no del poder legislativo.

Sin embargo, señalan en la misma sentencia que no se descarta el uso de las Guías OCDE para efectos interpretativos, ya que los precios de transferencias se constituyen como un punto cambiante que debe mantenerse actualizado. Es aquí donde la autoridad Tributaria Colombiana ha tomado su asidero para incorporar las Guías OCDE en sus instructivos como puntos de interpretación.

4.5. Determinar si el uso de las guías de precios de transferencia como fuente de interpretación vulneran el principio de legalidad.

Para el desarrollo de este objetivo se tomaron en cuenta las entrevistas realizadas a los expertos, considerando que la información se mantiene en calidad de reserva de identidad y solo enumeró a los profesionales que han deseado complementar esta investigación. Para procesar la información, se procedió a parafrasear las respuestas, y posteriormente relacionarlas con la bibliografía sobre el tema.

En atención a la primera pregunta, los expertos expresaron que las leyes asociadas al tema constituían un conjunto desordenado de normativas, que a su parecer carecía de los parámetros interpretativos del derecho tributario. Sin embargo, aun cuando el tema de los precios de transferencias ha avanzado en Perú, Loayza (2018) señala que la normativa de los precios de transferencias no considera algunos aspectos que son imprescindibles. En ellos no se evidencia la erradicación de la imposición doble, tomando en cuenta la LIR en su artículo 32 –A donde se establece como pueden ser aplicadas las normas de Precios de Transferencia. Por esta razón, se concibe como un mix desorganizado, aunque que se sabe que la SUNAT ha estado pendiente de los cambios.

En referencia con la segunda pregunta, los expertos plantearon que la relación que existe entre las directrices en relación a los precios de transferencias y la normativa existente en el país no es la más adecuada, en vista que la norma peruana difiere en aspectos importantes de las Guías OCDE, a pesar de ser la base para su desarrollo y la interpretación de los precios de transferencias. Zuzunaga (2018) señala que las guías de precios de transferencias pueden ser aplicadas en las corporaciones y en la administración tributaria del país, las cuales se encuentran compiladas en un informe y que pueden verse como unas guías metodológicas convertidas en un estándar para emitir normativas y disposiciones asociadas a los precios de transferencia. Éstas deben ser respetadas por los organismos ya citados porque les permitirá obtener beneficios.

Es necesario acotar que estas guías OCDE están en constante actualización. Según Hurtado (2011), estas pautas regularmente son modificadas y actualizadas de acuerdo al contexto internacional y a los cambios en materia tributaria que se presenten. Se han realizado modificaciones desde el año 1996, en las cuales se abordaban temas relacionados con activos intangibles. En el año 1997, se atendían aspectos relacionados con compartir costos, mientras que en el año 1999 se referían a acuerdos avanzados de precio. La última modificación fue en el año 2010, donde se realizó una enmienda en el cuerpo normativo de estas guías y se incluyó unos puntos relacionados con los métodos para determinar los precios que se pueden transferir y los comparables a utilizar.

Según Zuzunaga (2018), la última modificación fue en el año 2016, donde se incorporaron los reportes finales de las acciones referidas a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS). Sobre este particular, se relaciona la tercera pregunta de la entrevista, donde la mayoría de los entrevistados expresaron que los efectos generados se orientan hacia la modificación de los puntos que fueron cambiados en las actualizaciones, por ejemplo, la modificación de las pautas para poder determinar la valoración del mercado y si estos están en consonancia con los comparables.

La cuarta pregunta está relacionada con saber si es correcto que la LIR establezca a la Guías OCDE como fuentes de interpretación. Hay opiniones contrarias en atención a ella, una parte considera que, si está correcto, mientras que la otra opina todo lo contrario. La idea es que se debió considerar otro termino, sin embargo, se está hablando de tributación, y no hay mejor espacio que éste para establecer cuáles son las fuentes de interpretación de los precios de transferencias.

Por último, se van a relacionar las dos últimas preguntas, estas están vinculadas con los efectos que puede generar la consideración de Guías OCDE como fuentes de interpretación de

los precios de transferencias, y si ellas vulneran el principio de legalidad. En este punto hay dos vertientes, en la primera se apoya el planteamiento de que no generan ningún efecto, pues solo la usan con fines interpretativos y mayormente predomina la forma sobre el fondo. La otra vertiente se identifica con la existencia de efectos, por cuanto se concede a estas normativas un rango de Ley. Este punto evidencia un error, ya que no está amparado por el derecho tributario, y en este sentido vulnera el principio de legalidad.

Al respecto Nina (2018), señala que las Guías OCDE tienen la cualidad de norma jurídica, pero al no ser establecidas por autoridades designadas por la constitución no son consideradas como legales, es por ello entonces que, no se pueden ser usadas como principios en el derecho peruano.

En base a lo anteriormente referido, la autora de este estudio coincide con los planteamientos de Nina (2018), ya que las Guías OCDE aun cuando son consideradas fuentes de interpretación, sí vulneran el principio de legalidad, ya que se le está tomando en cuenta como una ley, o que portan carácter legal, aun cuando no lo poseen, por cuanto no han sido promulgadas por el organismo encargado de emitir las leyes de cada país, tal como es el caso del poder legislativo.

V. Conclusiones

La incorporación del régimen de precios de transferencia en la LIR surgió a raíz de la protección de la base imponible de las empresas vinculadas, requiriendo adecuar a la legislación tributaria interna con la nueva incorporación de normas especializadas. Para esto tomaron como base las guías o directrices de precios. Obteniendo así toda la normativa especializada en la legislación peruana. Dicha normativa se actualiza continuamente, por cuanto es un punto que está entrando constantes cambios y más aún en el contexto Covid19.

El alcance del Principio de Legalidad de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es el precepto donde se sostiene el Estado de derecho, por el cual todos los poderes públicos se rigen por las leyes y el derecho. Visto constitucionalmente, está relacionado con la superioridad de la Ley con respecto a otra norma, donde se hace referencia a que todo debe estar regido por esta, entendiéndose que cualquier acto de los poderes o de algún ciudadano contrario a esto, no es una causal para cobrar un tributo. Todo esto referido a las sentencias del TC analizadas, haciendo mención a la conceptualización del principio de legalidad, hasta dónde llega su alcance y cómo es visto desde la jurisprudencia peruana.

El alcance de la regulación de las guías sobre precios de transferencia como fuente de interpretación bajo naturaleza jurídica es la de ser usadas como una estrategia de derecho blando, cuyo uso se limita a brindar recomendaciones y remisiones a criterios técnicos que pueden orientar la interpretación de la ley en su aplicación a casos concretos. Es necesario acotar que las fuentes de interpretación son las que sirven para analizar, determinar y estudiar los: reglamentos, leyes, normas, directrices, procedimientos y pronunciamientos, así como su procedencia para ayudar a tener un entendimiento jurídico mayor. Finalmente, para la normativa del Perú, estas guías se constituyen como fuentes de interpretación para resolver situaciones o contextos que no están especificados en la normativa interna, estableciéndose así su alcance.

Las Guías de precios de transferencia fueron establecidas como guías metodológicas que se convertían en un estándar para emitir normativas y disposiciones en los diferentes países. Su uso a nivel internacional data desde la creación de la OCDE, por lo cual no se han escatimado esfuerzos para amoldar las leyes nacionales al contenido de estas. De los países analizados se encontró que no tienen en su normativa ningún artículo o ley que especifique que tienen que usarse como fuentes de interpretación para los precios de transferencia. Excepto en el país de Colombia donde existe una sentencia del TC que analizo el caso de las guías de precios de transferencia como fuentes de interpretación establecidas en su legislación interna y concluyo

que no pueden ser utilizadas porque vulneran el principio de legalidad. Sin embargo, hay una resolución de su propia administración tributaria que su uso, solo con fines interpretativos y no para modificar la base imponible.

El uso de las guías de precios de transferencia en la legislación peruana al establecer el inciso h) y llamarlas como fuentes de interpretación si vulneran el principio de legalidad, por cuanto se concede a estas normativas un rango de Ley. Este punto evidencia un error, ya que no está amparado por el derecho tributario. En este sentido, su uso tiene un efecto indirecto, pues al no estar clara la normativa interna se terminaría utilizando las recomendaciones de estas guías y por ende se determine otra base imponible que harían pagar un menor impuesto a la administración tributaria.

VI. Recomendaciones

Considerar que en la estructuración de la normativa de los precios de transferencia debe basarse siempre en las recientes recomendaciones de la OCDE con la finalidad de tener una normativa especializada para el caso de las operaciones entre empresas vinculadas. De tal forma que se enmarque la definición de los lineamientos que se exigen en las políticas tributarias enmarcada respecto a las operaciones y el tratamiento igualitario mundial que se busca para evitar el traslado de la base imponible a paraísos fiscales y al menor pago de impuestos.

Analizar la emisión de un decreto supremo, o en su defecto, una resolución que contenga la mayor parte del contenido de las Guías OCDE, amoldadas al régimen peruano, con la idea que a estas guías se les pueda otorgar carácter *"legal"* y así no vulnerar el principio de legalidad.

Evaluar si de forma más rápida corresponde otorgar un carácter vinculante a las Guías OCDE como un instrumento de soft law o derecho blando, el cual se caracteriza por contar con aspectos que no afecta el ordenamiento jurídico interno.

Determinar el verdadero alcance de las Guías OCDE en el caso del Perú, para que, de no otorgársele las consideraciones anteriores, pueda definirse las dimensiones permitidas para su uso dentro de las normas existentes en el país, tomando en cuenta que muchos países han resuelto utilizarlas en vista de la globalización y uniformidad que brinda a las operaciones relacionadas.

VII. Referencias

Alais, H. (2020). Los precios de transferencia y la valoración en aduana. Comentarios a la Guía de la OMA Versión 1.0. *Revista Jurídica Austral 1(1)* https://riu.austral.edu.ar/bitstream/handle/123456789/912/Los%20precios%20de%20transferencia.pdf?sequence=1

Alva, M. (2016). *Los Acuerdos Anticipados de Precios: ¿Cuál es su regulación en el Impuesto a la Renta?* [Publicación de Blog]. http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/04/12/los-acuerdos-anticipados-de-precios-cual-es-su-regulacion-en-el-impuesto-a-la-renta/

Alva, M. (14 de septiembre de 2017) ¿Qué es lo que debe conocer sobre el Soft Law? (Publicación de Blog). http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2017/09/14/que-es-lo-que-debe-conocer-sobre-el-soft-law/

Barbosa, J. (2006*) El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica Vniversitas*, (111), 33-63. https://www.redalyc.org/pdf/825/82511102.pdf

Belleza, J., y Blas, R. (2019). *Precios de transferencia y su impacto tributario y financiero en las empresas vinculadas del sector textil en el distrito de Ate, año 2017 Universidad Peruana De Ciencias Aplicadas* (Tesis de Pregrado, Contador Público). https://repositorioacademico.upc.edu.pe/handle/10757/628033

Brasil y OCDE: ¿Convergencia en Precios de Transferencia? (2020, diciembre 7). *TPC Group*. https://tpcgroup-int.com/precios-de-transferencia/brasil-y-ocde-convergencia-en-precios-de-transferencia/

Bueno-Tizon, R. (Abril 29, 2019). *Paraísos Fiscales: Nueva Regulación.* (Publicación de Blog) https://perspectivasperu.ey.com/2019/04/29/paraisos-fiscales-nueva-regulacion/

Bustos, M. (2019). El soft law como fuente del derecho administrativo colombiano. *Prolegómenos, 22*(44), 35-48. http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-182X2019000200035

Catacora, L. (2016). *Aplicación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas y su incidencia en la determinación del impuesto a la renta caso: Transportes Kala S.A.C. Arequipa-2015*. (Tesis de Grado en Contabilidad, Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa de Perú). http://repositorio.unsa.edu.pe/handle/UNSA/2459

Código Tributario. Decreto Legislativo Nº 773. Lima, Perú. 30 de diciembre de 1993.

Conceptos Jurídicos. *Principio de Legalidad. Derecho Administrativo.* https://www.conceptosjuridicos.com/principio-de-legalidad/

Constitución Política de Perú. (1993) Título III Del régimen Económico, Capítulo I Principios Generales, Artículo 74. https://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1996/constitucion/cons_t3.htm

Cruz, O. (2013). *Elección del mejor método de valorización de precios de transferencia en las empresas comerciales de la provincia de Trujillo*. (Tesis de Grado en Contabilidad, Universidad Nacional de Trujillo. Trujillo, Perú). http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/486

Decreto Legislativo No. 816, norma II del Título Preliminar. (1999) Principio de Legalidad.- Reserva de la Ley. https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/421DEC8D8E6DB92505257B3A0059F3C3/$FILE/DECRETOS_LEGISLATIVOS_816.pdf

Decreto Legislativo N° 1381 de 2018. (Congreso Legislativo) Decreto que modifica la Ley de Impuesto a la Renta. 24 de agosto de 2018. https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/01381.pdf

Decreto Supremo N.° 340-2018-EF de 2018. (Ministerio de Economía y Finanzas). Modificación al Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta. 30 de diciembre de 2018. https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-9322/por-instrumento/decretos-supremos/18873-decreto-supremo-n-340-2018-ef-1/file

Decreto Supremo 333-2017-EF de 2017 (Ministerio de Economía y Finanzas) Modificación del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 17 de septiembre de 2017. https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-9322/por-instrumento/decretos-supremos/16660-decreto-supremo-n-333-2017-ef-1/file

De la Vega, B. (2015). Algunos alcances acerca de los precios de transferencia. *Themis*, (41), 211-220. https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5109653.pdf.

Díaz, T. (2017). Los principios tributarios de legalidad y de reserva de ley desde la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Enfoque Derecho. (Mensaje de un Blog) https://www.enfoquederecho.com/2017/11/22/los-principios-tributarios-de-legalidad-y-de-reserva-de-ley-desde-la-jurisprudencia-del-tribunal-constitucional/

Diccionario Panhispánico de Español Jurídico. (2020). *Principio de Legalidad*. https://dpej.rae.es/lema/principio-de-legalidad.

Durán, L. (2014). Uso del Soft Law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de Paradigma Jurídico. Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana. Revista NANOPDF.COM (57) https://nanopdf.com/download/soft-law-como-manifestacion-del-cambio-de-paradigma-juridico_pdf#

Fiestas, J. (2015). *Obtenido de Implicancias tributarias en la aplicación de la NIC 2 inventarios en los precios de transferencia en el Perú a partir del 1 de enero de* 2013. (Tesis de Maestría en Contabilidad, Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote del Perú). http://repositorio.uladech.edu.pe/handle/123456789/2228

Flores J (2019, julio 3) Estudio de Caso. Seminario II. (Material Didáctico no publicado). *Slideshare*. https://es.slideshare.net/JorgeAlbertoFloresMo/cualitativa-estudio-de-caso

Foscale, M., Rosello, J. y Massud, L. (2013). *Precios de transferencia*. (Tesis de Maestría en Contaduría Pública, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina). http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf

Fortes, A. (2017). *Los Instrumentos "Soft Law" y su Marco Normativo*. (Tesis de Maestría en Diplomacia y Relaciones Internacionales Mención en Derecho de los Tratados, Academia Diplomática del Perú Javier Pérez de Cuéllar) http://repositorio.adp.edu.pe/handle/ADP/52

Gallegos, J. (2019). *Precios De Transferencia: Análisis De Los Primeros Años De Aplicación De La Normativa Ley 20.630*. (Tesis de Maestría en Derecho Tributario, Universidad de Chile). http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/170740/Precios-de-transferencia-analisis-de-los-primeros-a%C3%B1os-de-aplicacion-de-la-normativa.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gamba, C. (2008). "*Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia".* En: PT Precios de Transferencia. Lima: IFA Perú. http://www.ifaperu.org/uploads/articles/1640_08_Gamba.pdf

García, H. (2015). *Precios de Transferencia. Sus efectos fiscales 2015*. México: Ediciones Fiscales ISEF. https://doctrina.vlex.com.mx/source/precios-transferencia-efectos-fiscales-2015-12931?_ga=2.66528814.1862080437.1606237985-209291668.1606237985

García, M. (2017)**.** El Derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: El *soft law*. Universidad Nacional Autónoma de México. Biblioteca Jurídica Virtual de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Página 140. https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4267/7.pdf

Gómez, J. (2018). *El Análisis de Comparabilidad Post-Beps en Precios e Transferencias: Definición precisa y Rearacterización de Operaciones Vinculadas con Activos Intangibles.* (Tesis de Doctorado en Derecho, Universidad de Castilla-La Mancha). https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/22548/TESIS%20Gomez%20Requena.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Hernández, D. (2016). Hacia la aplicación de las guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias en Colombia. (Tesis de Grado de Abogado, Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario) https://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/11849/TESIS%20DIEGO%20A%20HERN%C3%81NDEZ.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Hurtado, H. (2011). Los Métodos de Transferencias y el Ingreso de Chile a la OCDE. *Revista Chilena de Derecho, 38*(3), 511-544. http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372011000300005

Informe N° 205-2001-SUNAT/K00000 (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria). Impuesto a la Renta – vinculación económica. Lima, Perú. 11 de octubre de 2001. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2001/oficios/i2052001.htm

Informe N° 157-2007-SUNAT/2B0000. (Superintendencia Nacional de Aduana y de Administración Tributaria). Lima, Perú. 3 de septiembre de 2007. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1572007.htm

Islas Montes, R. (2009). Sobre el Principio de Legalidad. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, (XV), 97-108.* corteidh.or.cr/tablas/r23516.pdf

Loayza, R. (2018, enero 23). Los acuerdos anticipados de precios. *Pólemos. Portal Jurídico Interdisciplinario*. https://polemos.pe/los-acuerdos-anticipados-precios-transferencia/

López, L. (2014). El Principio de Legalidad Penal. https://www.usmp.edu.pe/derecho/instituto/revista/articulos/2012/principio%20de%20legalidad.pdf

Martínez, V. (2013). Paradigmas de investigación. *Manual multimedia para el desarrollo de trabajos de investigación. Una visión desde la epistemología dialéctico crítica*. http://www.pics.uson.mx/wp-content/uploads/2013/10/7_Paradigmas_de_investigacion_2013.pdf

Mendoza, K. (2011*). Sugerencias para una Mejor Adecuación de la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en relación a los Precios De Transferencia, con la Aplicación Práctica* (Tesis de Grado de Contaduría Pública, Pontificia Universidad Católica del Perú). http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/8697

Ministerio de Economía y Finanzas (2020). *Tribunal Fiscal.* https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101081&view=article&catid=421&id=4624&lang=es-ES

Nina, P. (2018). *El uso de las guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales de OCDE en el régimen de precios de transferencia de la ley del impuesto a la renta.* (Tesis de Licenciatura en Derecho, Pontificia Universidad Católica del Perú). http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/20.500.12404/12134.

Obregón, T. (2011). La Interpretación e Integración de la Norma Tributaria. Advocatus, Revista Semestral editada por los Alumnos de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima (25) https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/Advocatus/article/view/404

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2013), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. https://doi.org/10.1787/9789264202191-es

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2017). *Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencias a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, Versión 2017.* https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page16

Picón, J. (2020). *Precios de Transferencias.* En: PT Precios de Transferencia. Lima: IFA Perú https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/295_01_manual_pt.pdf

Polo Vergara, L. (2018, julio 25). Precios de Transferencias. *Estrategia Aduanera.* https://www.estrategiaaduanera.mx/precios-de-transferencia-que-son-y-para-que-sirven/

Ramírez, L. y Niño, M (2018). *Los precios de transferencia y su incidencia tributaria-financiera en las empresas vinculadas de fabricación de productos plásticos ubicadas en el distrito de Lurín, Lima-Año 2017*. (Tesis de Licenciatura en Contabilidad, Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas). https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/624825/Ni%C3%B1o%20de%20Guzman_LM.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta. Decreto Supremo Nº 122-94-EF. *Capítulo 19*. Lima, Perú. 19 de septiembre de 1994. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap19.pdf

Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta. Decreto Supremo Nº 122-94-EF. *Capítulo 16.* Lima, Perú. 19 de septiembre de 1994. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/cap16.pdf

Rengifo, F. (2020) Los principios de reserva de ley y seguridad jurídica y su aplicación al aporte por regulación del OEFA. (Tesis de Maestría en Derecho de la Empresa mención

Derecho Tributario, Universidad de Piura, Perú). https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/4843/MAE_DER_DE-TRI_2001_cEMB.pdf?sequence=2&isAllowed=y

Resolución de Superintendencia N° 014-2018-SUNAT de 2018 (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria) Normas para la Presentación de la Declaración Jurada Informativa Reporte Local. 18 de enero de 2018 https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/014-2018.pdf

Resolución de Superintendencia N° 163 -2018/SUNAT de 2018 (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria) Normas para la Presentación de las Declaraciones Juradas Informativas Reporte Maestro Y Reporte País Por País. 27 de junio de 2018. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/163-2018.pdf

Resolución de Superintendencia Nº 167-2006-SUNAT de 2006. (Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria) Establecen Excepciones A La Obligación De Presentar Declaración Jurada Anual Informativa Y De Contar Con Estudio Técnico De Precios De Transferencia. 14 de octubre de 2006. https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2006/167.htm

Rodríguez, A., y Pérez, A. (2017). Métodos científicos de indagación y de construcción del conocimiento. *Revista EAN*, 82, 179-200. https://doi.org/10.21158/01208160.n82.2017.1647

Rubio, M. (2009). El Sistema Jurídico, Introducción al Derecho. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 10° edición. http://www.osterlingfirm.com/Documentos/webma%20-%20copia/EL%20SISTEMA%20JUR%C3%8DDICO%20Introduci%C3%B3n%20al%20Derecho%20-%20Marcial%20Rubio%20Correa.pdf

Ruiz, F. (2018) Derecho Tributario: Temas Básicos. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2° Edición. http://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170670/11%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf

Saavedra, R. (2011, septiembre 2). La fiscalización de los Precios de Transferencias en el Perú. II Congreso Nacional de Derecho Tributario en Perú. (Material didáctico no publicado). *Slideshare*. https://es.slideshare.net/QuantumConsultores/15-fiscalizacion-de-preciosdetransferencia-en-el-per

Salcedo, C. (junio 26, 2013). Nueva norma de precios de transferencias en Chile (nuevo artículo 41 E de la Ley de la Renta). *Boletín Tributario*.

https://www.amchamchile.cl/sites/default/files/Bolet%EDn%20Tributario%20%20Nuevo%20Art%EDculo%2041%20E%20Ley%20de%20la%20Renta%20sobre%20Precios%20de%20Transferencia1.pdf

Santos, Y. (2010) ¿Cómo se pueden aplicar los distintos paradigmas de la investigación científica a la cultura física y el deporte? *PODIUM Revista Electrónica. Ciencia e Innovación tecnológica en el deporte (11)* https://Dialnet-ComoSePuedenAplicarLosDistintosParadigmasDeLaInves-6174061.pdf

Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Decreto Supremo Nº 170-2004-EF. Lima, Perú. 8 de diciembre de 2004. sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf.

Tribunal Constitucional. (s.f.). *Acerca del Tribunal Constitucional.* 20 de abril de 2021. https://www.tc.gob.pe/institucional/acerca/

Tribunal Constitucional. (2005). Sentencia del Tribunal Constitucional Resolución N° 02302-2003-AA/TC. https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf

Tribunal Constitucional. Resolución N° 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC. 5 de octubre de 2004 https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf

Tribunal Constitucional. Sentencia del TC - Exp 0274 - 2007 PA/C. 18 de noviembre de 2018. https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00537-2007-AA.pdf

Tribunal Constitucional. Sentencia del TC Expediente 2302-2003-AA/TC. 13 de abril de 2005. https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf

Ulloa, J. (2012). *La planificación fiscal internacional y su relación con los precios de transferencia, en el Perú.* (Tesis Doctoral en Contabilidad y Finanzas, Universidad Nacional de Trujillo). https://dspace.unitru.edu.pe/bitstream/handle/UNITRU/5966/TESIS%20DOCTORAL_JAVIER%20ULLOA%20SICCHA.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Universidad Continental (2020). *El Principio de Legalidad en Derecho Administrativo*. [Publicación de Blog] https://blogposgrado.ucontinental.edu.pe/el-principio-de-legalidad-en-el-derecho-administrativo

Universidad Tecnológica de Chile. (2018). *Guía de aprendizaje, legislación tributaria*. Santiago de Chile: INACAP. http://www.inacap.cl/web/material-apoyo-cedem/alumno/Contabilidad/Legislacion-Tributaria/LESP06_U1_GA.pdf.

Velarde, J. (2014). El principio de legalidad en el Perú. *Lex, Revista de la Facultad de Derecho y Ciencia Política*, *12*(13), 227-242. http://revistas.uap.edu.pe/ojs/index.php/LEX/article/view/44/866,%20J.%20(2016).

Villellas, C, (2019). *Los precios de transferencia: Una aproximación multidisciplinar*. (Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza). https://zaguan.unizar.es/record/87521/files/TESIS-2020-033.pdf

Zapata, C. (2019). *Territorios de baja o Nula imposición: Medidas necesarias en el Impuesto a la Renta en el Perú*. (Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima) https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9449/Zapata_Salsavilca_Carlos_Aurelio.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Zuzunaga, F. (2017) *El Principio de "Arm´S Length" y el llamado "Sexto Método" en la Fijación de Precios de Concentrados Mineros Peruanos*. (Tesis de Maestría en Investigación Jurídica, Pontificia Universidad Católica del Perú) http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/9167/Zuzunaga_Del%20Pino_Principio_arms%20length_llamado%20%281%29.pdf?sequence=6&isAllowed=y

VIII. Anexos

Anexo N°1

Instrumento de recolección de datos - cuestionario

Entrevista sobre el uso de las fuentes de interpretación para precios de transferencia y el principio de legalidad

1. **¿Qué opina usted sobre la regulación normativa del régimen de precios de transferencia?**

   _____
   _____
   _____

2. **En su opinión. ¿Cuál es la relación entre las directrices en materia de precios de transferencia y las normas que regulan los precios de transferencia en el país?**

   _____
   _____
   _____

3. **¿Qué efectos genera las actualizaciones de las directrices de precios de transferencia en la aplicación del régimen de precios de transferencia?**

   _____
   _____
   _____

4. **En su opinión ¿Resulta correcto haber señalado en la Ley del Impuesto a la Renta que las Directrices de Precios de Transferencia son fuente de interpretación?**

   _____
   _____
   _____

5. **En su opinión, ¿Qué efectos genera, considerar las Directrices de Precios de Transferencia como fuente de interpretación?**

_____

_____

_____

6. **¿Considerar las Directrices de Precios de Transferencia como fuente de interpretación, vulneran el principio de legalidad?**

   _____

   _____

   _____

Anexo N°2

TC- Colombia

Sentencia C-690/03
INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda
PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Alcance
LEGISLADOR-Cláusula general de competencia
REPARTO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS ENTRE LEY Y REGLAMENTO-Finalidad
CLAUSULA GENERAL DE COMPETENCIA LEGISLATIVA-Imposibilidad de ejercicio de otras autoridades sin que previamente se haya expedido la ley que contenga la regulación básica
PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Concreción por medio de reglamentos administrativos
RESERVA DE LEY-Concepto
PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Concreción a través de la reserva de ley
RESERVA DE LEY-Alcance
RESERVA DE LEY-Modalidades especiales de la actividad legislativa
PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Manifestaciones
Las dos manifestaciones del principio de legalidad a las que se ha hecho referencia, la ordinaria y la derivada de las específicas reservas de ley, comportan consecuencias diferentes desde la perspectiva de la articulación de fuentes.
PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones, limitaciones o gravámenes
ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Regulación
RESERVA DE LEY-Imposibilidad de remisión a reglamento
CLAUSULA GENERAL DE COMPETENCIA-Diferencia con la reserva de ley
RESERVA DE LEY-Remisión a normas reglamentarias
RESERVA DE LEY-De la propia norma se desprenden los parámetros que permiten especificar la articulación de las fuentes
CONCEPTO JURIDICO-Susceptibles de concreción por la autoridad administrativa
RESERVA DE LEY-Posibilidad de remisión expresa a la Administración
RESERVA DE LEY EN MATERIA PENAL-Posibilidad de que el legislador acuda a los denominados tipos penales en blanco
RESERVA DE LEY-Régimen disciplinario de los funcionarios públicos
RESERVA DE LEY-Determinación de la regulación de los servicios públicos
RESERVA DE LEY-Articulación de fuentes
RESERVA ESPECIAL DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Expresión de los principios de representación popular y democrática
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Desconocimiento
RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Principio de certeza
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos del tributo
En desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No vulneración por remisión a la Administración cuando existan razones de orden técnico o administrativo
ELEMENTOS DEL TRIBUTO-Determinación política estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad
PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Elementos de la obligación tributaria
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Rigor en materia de remisiones a la Administración o reglamento
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Posibilidad de remisión sobre concepto
Es posible que la remisión recaiga sobre conceptos que no obstante no tener un carácter unívoco en la ciencia económica sean determinables, a partir de ciertos parámetros.
PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Concepto
PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Fijación para efectos tributarios
PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Método incorporado al Estatuto Tributario
PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Aplicación de guías de la OCDE para la interpretación de normas
ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Objetivos
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Remisión a la OCDE para el señalamiento
ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Ausencia de señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Concepto indeterminado
PARAISO FISCAL-Concepto
Se considera que una determinada jurisdicción puede calificarse como un PARAISO fiscal cuando ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y la actividad financiera de personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados.
PARAISO FISCAL-Identificación
PARAISO FISCAL-Señalamiento depende en gran medida de consideraciones de tipo político
PARAISO FISCAL-Sistema de evaluación y calificación
PARAISO FISCAL-Inclusión o no de los listados de la OCDE obedece a procesos de negociación
ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Paraísos fiscales junto con regímenes de preferencia tributaria hacen parte de la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones
COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE JURISDICCIONES-Alcance
ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Identificación de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales
NORMA ACUSADA-Remisión a las listas de la OCDE es un dato externo que no comporta delegación de facultad
JURISDICCION DE MENOR IMPOSICION-Indeterminación de la expresión
COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE JURISDICCIONES-Escenario
ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Identificación de paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores
PARAISO FISCAL-Facultad de la OCDE para incluir o no a las jurisdicciones de países miembros
PARAISO FISCAL-Efectos de la inclusión o no a un determinado Estado o jurisdicción
NORMA ACUSADA-Efectos para Colombia de la remisión de listado sobre paraísos fiscales de la OCDE

LEY-Remisión a un organismo internacional no puede comprometer la autonomía del Estado en su política fiscal de comercio exterior o de relaciones exteriores
LEY-Imposibilidad de hacer remisión a un organismo internacional con efecto vinculante directo
NORMA ACUSADA-Remisión a la OCDE en relación con los paraísos fiscales contraría la Constitución
ESTATUTO TRIBUTARIO-Regulación de un sistema de precios de transferencias
SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Remisión a las guías para empresas multinacionales y administraciones fiscales de la OCDE
SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Objeto de la remisión a las guías de la OCDE
SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Remisión a las guías es un instrumento auxiliar
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Solo la ley puede ser fuente de tributos/OBLIGACION TRIBUTARIA-Facultad de concreción de elementos indeterminados
PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Elementos esenciales de la obligación
TRIBUTO-Articulación de fuentes formales del derecho para la creación y aplicación conforme a la Constitución
GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Carácter de normas interpretativas
GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Delimitan las posibilidades interpretativas que pudieran derivarse del Estatuto Tributario
NORMA INTERPRETATIVA-Restricción al contenido de la ley a cuya interpretación se aplica
NORMA INTERPRETATIVA-Debe tener la misma jerarquía y condiciones de la norma interpretada
GUIAS DE LA ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICO-Imposibilidad de interpretar la ley por cuanto son normas que no tienen tal rango
ESTATUTO TRIBUTARIO-Remisión a las guías de la OCDE es inexequible
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Son aquellas que señale el Gobierno
IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Elementos esenciales han sido definidos directamente por el legislador
NORMA ACUSADA-Aplicación no afecta de manera directa la base gravable del impuesto a la renta
REGLAMENTO-No puede ser fuente autónoma de obligaciones o gravámenes
SISTEMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA-Aplicación
NORMA ACUSADA-Remisión al sistema de fijación de los precios de transferencia no afecta la base gravable del impuesto a la renta
NORMA ACUSADA-No vulneración de la reserva de la ley
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Tipos de interpretación
JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICION-Ambito de indeterminación del concepto no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio
De la definición que se adopte en relación con el concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, así ella no incida de manera directa sobre la base gravable del impuesto de renta, se derivan importantes obligaciones y consecuencias para los contribuyentes, y encuentra la Corte que su ámbito de indeterminación no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio. En la medida en que no se ha desarrollado un criterio para establecer el ámbito del concepto de menor imposición y que la ley no fija los parámetros para establecerlo, haría

falta ese mínimo de materialidad legislativa que resulta indispensable como soporte de la actividad reglamentaria del Gobierno.
PARAISO FISCAL-Definición comporta un margen de discrecionalidad para la Administración
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-No desconocimiento por dejar a la Administración la especificación de algunos elementos del tributo
PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Resulta admisible la remisión al Reglamento por consideraciones técnicas
ACTIVIDAD REGLAMENTARIA-Se tiene como válida cuando sea necesaria para la cabal ejecución de la ley
PARAISO FISCAL-Señalamiento por parte de la Administración
PARAISO FISCAL-Determinación y discrecionalidad debe ser estricto
NORMA ACUSADA-Afectación directa de los elementos del tributo
PARAISO FISCAL-Condiciones para el ejercicio de la labor de determinación
PARAISO FISCAL-Remisión al gobierno nacional para determinación es inexequible
Referencia: expediente D-4454
Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones".
Accionante: Juan Guillermo Saldarriaga Sanín

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL
Bogotá, D. C., doce (12) de agosto de dos mil tres (2003).

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Juan Guillermo Saldarriaga Sanín, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexequibilidad de los artículos 28 (parcial), 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones".
La Corte mediante auto de febrero diez de 2003, proferido por el Despacho del magistrado sustanciador, admitió la demanda y ordenó comunicarla al Ministro de Hacienda y Crédito Público, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), para que intervengan impugnando o defendiendo la disposición acusada.
Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMAS ACUSADAS.

A continuación se transcribe el texto de las disposiciones demandadas, tal como fueron publicadas en el Diario Oficial 45.046 de 27 de diciembre de 2002 y en las que el actor incluye "... subrayas y resaltado para mayor claridad":

"LEY 788 DE 2002 (diciembre 27)
por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.
El Congreso de Colombia
DECRETA:

Artículo 28. Precios de transferencia. Adiciónase el Capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

CAPITULO XI
Precios de transferencia
"Artículo 260-6. Jurisdicción de menor imposición fiscal. Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a 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 las transacciones a que se refiere el inciso anterior deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario.
Parágrafo. Son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o el Gobierno Nacional".
(...)
"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"
(...)
"Artículo 82. Otros pagos no deducibles. Adicionase un parágrafo 2° al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:
Parágrafo 2°. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y remesas.

Este tratamiento no les será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que hayan sido registrados antes de la vigencia de la presente ley que se realicen a entidades financieras con ocasión de créditos registrados ante el Banco de la República".
(...)
"Artículo 83. Adicionase el artículo 408 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo:
Parágrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y éste sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%)".

III. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Considera el accionante que con las disposiciones acusadas se vulneran los numerales 1° y 10º del artículo 150 y el artículo 338 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

2.1. El accionante sostiene que se vulnera el artículo 150 numeral 1° del Texto Fundamental, cuando el Congreso de la República, contrariando lo previsto en el ordenamiento Superior, desconoce su obligación de "hacer las leyes" y se limita a delegar dicha facultad, en las decisiones que adopte un organismo foráneo como lo es la OCDE.

2.2. Por otra parte, el demandante considera que las normas acusadas, con excepción del nuevo artículo 260-9 del Estatuto Tributario, violan el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, cuando a partir de la delegación que realizan en el Gobierno Nacional de la potestad de determinar las "jurisdicciones de menor imposición" y los "paraísos fiscales", autorizan mediante facultades extraordinarias - ilimitadas en el tiempo -, la imposición o variación de las cargas tributarias.

Concluye el accionante que: "[c]on la remisión a la voluntad de un tercero y con el otorgamiento de licencia para legislar sin limitaciones al Gobierno Nacional, como se ha indicado, quedan la OCDE y el Ejecutivo con facultades para, a su arbitrio, sin examen del legislador legítimo en materia impositiva de carácter nacional y por fuera del escrutinio de constitucionalidad, señalar reglas que conduzcan a desconocer al contribuyente costos con el consecuente aumento de impuestos e imponer nuevas cargas para que el contribuyente pueda deducir sus costos, teniendo que asumir unas mayores cargas impositivas ...".

2.3. Por último, afirma que las disposiciones acusadas vulneran el artículo 338 de la Constitución Política, referente al principio democrático de representación en la imposición de tributos, en cuanto dichas normas facultan al Gobierno y a la OCDE para señalar directa o indirectamente los sujetos activos, pasivos y los hechos gravables de la obligación tributaria. En efecto, nótese como: "(...) por obra y gracia de esas determinaciones de la OCDE o del Gobierno nacional, quedan expuestos a ser gravados hechos nuevos y sujetos que no ejercen actividades en el país (retenciones), olvidando de paso el principio de territorialidad de la ley".

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La ciudadana Ivonne Johana Álvarez Moreno, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino dentro del proceso de la referencia con el objeto de solicitar a la Corte declarar exequibles las normas acusadas, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

1.1. El antecedente de las disposiciones acusadas se encuentra en la necesidad de prever mecanismos de cooperación entre los gobiernos y las organizaciones internacionales, destinados a determinar el real beneficio económico de las operaciones de intercambio internacional, con el objeto de salvaguardar la integridad de la base gravable de las obligaciones tributarias. Así, señala que: "en las operaciones realizadas por los grupos multinacionales, puede ocurrir que, mediante manipulación de los precios entre los miembros del grupo, se transfieran artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive a paraísos fiscales, también así la transferencia artificial de utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales. La finalidad de estas transferencias es reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones".

De acuerdo con lo anterior, la interviniente estima que las normas acusadas al regular el tema de los precios de transferencia [1], permiten la consecución de mayores recursos con el fin de superar la crisis fiscal que atraviesa el Estado colombiano.

Por eso, a su juicio “con la introducción de este sistema de precios de transferencia, se permite a la administración tributaria revisar y objetar el valor de los bienes y servicios fijados por partes relacionadas, las que con el propósito de aminorar la carga impositiva global a nivel de grupo, trasladan la utilidad o renta imponible a regiones o países con una menos carga impositiva”.

A partir del citado propósito, señala la representante del Ministerio, la introducción del Capítulo de precios de transferencia en el Estatuto Tributario, conduce a la imposición de una nueva carga u obligación tributaria para efectos de determinar el impuesto sobre la renta, consistente en declarar a precios de mercado las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas.

Sin embargo, contrario a lo expuesto por el demandante, los artículos acusados no facultan al Gobierno Nacional ni a la OCDE, para señalar directa o indirectamente los sujetos activos, pasivos y los hechos gravables de la obligación tributaria. En efecto, una interpretación contextualizada de dichas disposiciones, permite concluir que la obligación principal, es decir, el impuesto a la renta, se encuentra claramente determinado en todos sus elementos en normas vigentes anteriores a la reforma. De suerte que los artículos demandados simplemente establecen unos elementos de referencia, como lo son algunos datos indicativos suministrados por el Gobierno Nacional y la OCDE.

En estos términos, afirma el interviniente que “... en ningún momento el legislador está facultando, ni al Gobierno Nacional ni a la OCDE, para que como parte de la ley determinen unos elementos constitutivos del tributo sobre la renta, tan sólo se establecen unas obligaciones tributarias que coadyuvan al cumplimiento de la obligación tributaria principal. De igual forma se establece en la ley que se tomarán los referentes dados por el Gobierno Nacional o por la OCDE, que permitan determinar el tributo respectivo, dado que los sujetos pasivos no tienen la misma calidad contributiva (...), pues se trata de sujetos pasivos (personas naturales o jurídicas) que se encuentran sujetos a diferentes jurisdicciones fiscales, por lo que es necesario, establecer la obligación tributaria a partir de los datos referenciales suministrados por el Gobierno Nacional o por la OCDE, los cuales son idóneos y permiten reglamentar dichas operaciones dentro del marco de la ley tributaria colombiana”.

1.2. Por otra parte, sostiene que las normas acusadas acuden a dicho sistema de determinación del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que dichos datos referenciales que deben ser suministrados por el Gobierno Nacional o por la OCDE son por esencia cambiantes a nivel global y, por lo mismo, sería imposible determinarlos ex - ante a través de Ley.
Circunstancia que en su opinión no es contraria al principio de legalidad en la determinación de los tributos. Para el efecto, cita un pronunciamiento de esta Corporación, en el cual se afirmó que: “..No se opone al principio de legalidad de los tributos, que el legislador, sin fijar todos los elementos en forma completa, proporcione criterios objetivos de acuerdo con los cuales otras autoridades puedan precisarlos, pero en tal evento la facultad que se confiere a esas autoridades no es para ejercer actos de voluntad, sino, apenas, de conocimiento. Lo que importa, entonces, es que cada elemento del tributo sea determinable con base en las guías que señale el legislador...” [2].
Acorde con lo anterior, manifiesta que “no puede considerarse que el legislador, por haber establecido una remisión a las recomendaciones que en materia de paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición y guías sobre precios de transferencia emita el Gobierno Nacional y la OCDE, este otorgando al Gobierno Nacional o a la mencionada organización la facultad de legislar en materia tributaria, sino que por el contrario lo hace con el fin de establecer

un instrumento para hacer efectiva la aplicación del tributo, sin que esto constituya una contradicción con el principio constitucional de legalidad".
Así mismo, la interviniente considera que las disposiciones acusadas corresponden al libre ejercicio de la facultad del legislador de establecer criterios de aplicación de la ley en razón del territorio y que, sin desconocer el ordenamiento constitucional, persiguen establecer una metodología clara y necesaria para demostrar la real carga impositiva que se deriva de las operaciones celebradas entre vinculados económicos.

1.3. A continuación, la representante del Ministerio destaca la naturaleza y las funciones de la OCDE, señalando que se trata de una organización internacional intergubernamental que reúne a los países industrializados de economía de mercado, con los siguientes objetivos:

- Realizar la mayor expansión posible de la economía y el empleo y un progreso en el nivel de vida dentro de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial.
- Contribuir a una sana expansión económica en los países miembros, así como no miembros, en vías de desarrollo económico.
- Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

En relación con el tema de la demanda, señala que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE -, ha realizado diversos estudios y publicaciones sobre la importancia de desarrollar un marco legal para luchar contra la competencia fiscal desleal, en aras de controlar primordialmente el establecimiento de paraísos fiscales, mediante la consagración de una normatividad homogénea a escala mundial.

Agrega la interviniente que no es el primer caso en el que el legislador ha establecido como referencia las consideraciones de la OCDE, "pues ya en la Ley 150 de 1994 'por medio de la cual se aprueba el Tratado General de Cooperación y Amistad entre la República de Colombia y el Reino de España', para establecer créditos comerciales, se toma como referencia las condiciones que señale la OCDE. Esta ley, como los tratados que aprueba, fue declarada exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-130 de 1995".

1.4. Por último, la representante del Ministerio sostiene que las atribuciones conferidas al ejecutivo en las normas acusadas, se concretan en el ejercicio de la potestad reglamentaria reconocida por el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política. A su juicio, contrario a lo expuesto por el actor, los artículos acusados no le otorgan al Gobierno Nacional facultades extraordinarias ocultas o tácitas, por las siguientes razones:

"1. Las facultades extraordinarias otorgadas al Ejecutivo por parte del legislativo (numeral 10 del artículo 150 de la C.P), no pueden ser concedidas con el fin de establecer tributos de carácter permanente.

2. Las facultades extraordinarias son expresamente conferidas, es decir, no se puede presumir una delegación tácita de la facultad legislativa. Dichas facultades deben estar expresamente conferidas, deben concederse sobre temas específicos, no prohibidos por la Constitución y la ley y no pueden ser de carácter permanente sino por un tiempo limitado.

3. Adicionalmente, no puede argumentar el actor que en los artículos demandados el legislador confiera al ejecutivo facultades legislativas en virtud de la concesión de unas

facultades extraordinarias, pues es obvio que sí el legislador hubiese querido conferir las mencionadas facultades en este punto, lo había expresado así, tal y como lo hizo en el artículo 60 de la misma ley, en el cual se conceden facultades extraordinarias al presidente de la República para que expida el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales".

Por lo anteriormente expuesto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la declaratoria de exequibilidad de los artículos demandados.

2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-

La ciudadana Myriam Jeanet Romero Cruz, en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN -, intervino dentro del proceso de la referencia con el objeto de solicitar a la Corte declarar la exequibilidad de las normas acusadas, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

2.1. Para la interviniente el juicio de inconstitucionalidad de las disposiciones acusadas, exige un estudio previo en relación con la figura de los precios de transferencia, adicionada en el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 y objeto de la presente demanda de inexequibilidad.

A juicio de la represente de la DIAN, el sistema de precios de transferencia se puede definir en cuanto a su fin como el conjunto de "... principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional" [3]

A partir del citado problema de tributación, se ha decidido acudir a un sistema de cooperación en materia tributaria entre los distintos gobiernos y las organizaciones internacionales, siguiendo para el efecto las directrices del Banco mundial, el Fondo Monetario Internacional y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico -OCDE-. Dicho sistema de cooperación pretende, en primer lugar, evitar que los grupos multinacionales manipulen los precios entre los miembros del grupo, transfiriendo artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas más reducidas o inclusive paraísos fiscales, así como evitar la transferencia artificial de utilidades, de compañías en el grupo que tienen utilidades gravables a otras compañías del mismo grupo con pérdidas fiscales y, en segundo término, ajustar los sistemas impositivos de los distintos países a un régimen uniforme de tributación, en aras de controlar la doble o múltiple imposición sobre las mismas rentas gravables.

En este orden de ideas, la OCDE ha hecho suya la problemática de los precios de transferencia, sugiriendo como principio rector el denominado "arm's length", que tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se puedan establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiesen establecido de haber actuado los miembros como empresas independientes en el mercado libre.

De suerte que, con base en este principio, "se otorga un tratamiento tributario igual a las empresas multinacionales y a las empresas independientes, poniéndolas sobre las mismas bases para efectos tributarios. Este principio obliga a las empresas multinacionales a determinar sus

precios de transferencia tal como lo harían empresas independientes en análogas circunstancias, so pena que las autoridades fiscales de los países donde operan entren a modificar dichos precios, determinándolos en línea con el precio estándar".

En desarrollo del citado principio, el artículo 260-6 adicionado por el artículo 28 de Ley 788 de 2002 (ahora demandado), establece una presunción iuris tantum o de hecho, en virtud de la cual, salvo prueba en contrario, "se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, imponiendo a dichos contribuyentes el deber de cumplir con las obligaciones de preparar y conservar documentación comprobatoria y la obligación de presentar declaraciones informativas de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas".

A partir de lo cual es posible concluir que la Administración tributaria tiene la facultad para revisar y objetar el valor de los bienes y/o servicios fijados por el contribuyente, cuando dicha declaración tenga como propósito aminorar las cargas impositivas del grupo.

2.2. En relación con la presunta delegación de facultades legislativas del Congreso de la República a las decisiones que adopte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, la interviniente considera que el cargo no está llamado a prosperar, toda vez que el Congreso de la República, en ejercicio de su potestad legislativa no sólo tiene competencia para establecer tributos, sino también para adoptar sistemas impositivos, como el contenido en el capítulo sobre precios de transferencia, con el fin de adecuar la legislación colombiana a las actuales tendencias internacionales en el manejo impositivo.

La remisión efectuada por el legislador en los artículos acusados no puede ser entendida como una delegación de la facultad legislativa que a éste le compete, sino simplemente como el ejercicio de la discrecionalidad de que goza en la expedición de las leyes, "cuyo único límite lo constituyen los mandatos constitucionales que consagran derechos, deberes y garantías y que constituyen principios y valores esenciales del orden constitucional, los que en ningún momentos son desconocidos por las disposiciones acusadas como inconstitucionales".

Desde esta perspectiva, a juicio de la representante de la DIAN, el legislador se encuentra facultado para establecer los procedimientos y hacer las remisiones que considere pertinentes, siempre que se respeten los mandatos constitucionales y éstos propendan por el logro de fines constitucionalmente legítimos. Así, en las disposiciones acusadas, tan sólo se establece un mecanismo para hacer efectiva la presunción establecida en la Ley, sin suponer la delegación de la facultad legislativa.

De este modo, el interviniente manifiesta que: "Si el legislador no hubiera establecido en la norma los criterios que se adoptarían para determinar cuáles son las jurisdicciones de menor imposición, indicando que serán las señaladas por la OCDE o el Gobierno Nacional, la norma resultaría inoperante, por esta razón se acude además del Gobierno Nacional, a la OCDE, organismo que cuenta con un amplio reconocimiento a nivel internacional y que ha desarrollado esfuerzos tendientes a lograr una mayor efectividad en el control fiscal y una más justa competencia y distribución de la renta proveniente de actividades internacionales (...)"

Y mas adelante, reitera que: “Si no se acudiera a la experiencia de la OCDE, con la finalidad de establecer tanto las jurisdicciones de menor imposición como los paraísos fiscales, la administración tributaria colombiana, por lo menos actualmente, no contaría con las adecuadas y suficientes fuentes de información a nivel nacional que le permitieran determinar con certeza cuáles jurisdicciones pueden ser catalogadas como de menor imposición ni tampoco como paraísos fiscales, por corresponder ésta información precisamente a un serio y completo estudio realizado por organismos internacionales, contando para ello con la cooperación que en cumplimiento de convenios de información proveen no sólo sus países miembros sino los no miembros. Se vería de esta manera muy limitada en su accionar la administración tributaria y los resultados no serían los pretendidos con la incorporación de normas como las de precios de transferencia a las que se ha hecho referencia”.

En conclusión, quien crea los gravámenes, es quien se encuentra facultado constitucionalmente para introducir todos los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario para adecuarlo a las tendencias internacionales, siempre que no se oponga a los principios y valores esenciales del orden constitucional.

2.3. Señala la interviniente que la ley no ha conferido facultades extraordinarias ilimitadas en el tiempo al Gobierno Nacional para determinar las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales, porque el Congreso de República al remitir a la OCDE y al Gobierno nacional para esos efectos, “sólo actuó en ejercicio de su amplia potestad legislativa, señalando los instrumentos con los que la administración puede contar para definir unos elementos cuya determinación resulta indispensable para una adecuada ejecución de la ley”.

2.4. Expresa, por otra parte, que es el legislador quien directamente en las normas acusadas señala las reglas que permiten desconocer costos y deducciones, auxiliándose para ello en los criterios del Gobierno Nacional y de la OCDE, que permiten contar con instrumentos ágiles en aras de establecer qué jurisdicciones son de menor imposición y en qué lugares existen paraísos fiscales.

Adicionalmente, estima que las normas acusadas tan sólo reconocen la facultad del Gobierno para ejercer su potestad reglamentaria, a partir del señalamiento expreso de algunas materias que en criterio de la Ley deben ser objeto de reglamentación. Ello, en atención a la imposibilidad del legislador de regular de manera minuciosa toda la materia relacionada con los precios de transferencia.

En estos términos, manifiesta que:

“pretender regular algunas materias en su integridad a través de leyes, iría en contra de los principio de eficiencia, economía y celeridad que deben orientar la función administrativa, pues no se contaría con instrumentos ágiles como el reglamento que en todo caso se debe ceñir a lo que previamente ha dispuesto la ley, sino que se tendría que acudir a los trámites requeridos para la aprobación de una ley, en detrimentos de los principios de eficacia, economía y celeridad antes referidos.

No resultaría práctico, por la gran movilidad de los temas económicos y fiscales que exigen decisiones oportunas, que se requiriera de todo un trámite legislativo para conocer o desconocer jurisdicciones que se consideren como de menor imposición o para la inclusión o exclusión de paraísos fiscales, o para la modificación de guías sobre precios de transferencia; éste trámite

que incluye la elaboración, presentación, reparto, discusión, aprobación, sanción y publicación de la ley, haría que resultaran inoperantes las normas que regulan los precios de transferencia".

2.5. Frente a la presunta violación del artículo 338 de la Constitución Política, la representante de la DIAN sostiene que: "el legislador no delegó en el Gobierno Nacional ni en la OCDE el principio democrático de representación en los tributos no facultó para señalar directa ni indirectamente sujetos activos, pasivos y hechos gravables. Los precios de transferencia únicamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto cuyos elementos esenciales, se encontraban previamente definidos por el legislador".

Finalmente, expresa que no se desconoce el principio de territorialidad, en cuanto el legislador se encuentra facultado para establecer los criterios de aplicación de la Ley en razón del territorio. En este orden de ideas, por ejemplo, pueden gravarse servicios que se prestan por fuera del territorio nacional y cuyo destinatario final está ubicado en Colombia.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT-

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, representado por el ciudadano Juan de Dios Bravo González, en concepto emitido por invitación de la Corte solicita declarar inexequibles las disposiciones acusadas, con excepción del artículo 28 en relación con la adición al artículo 260-9 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

Después de realizar unas breves consideraciones sobre la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, OCDE, señala que debe tenerse en cuenta que los pronunciamientos de ese organismo no constituyen normas supranacionales para sus miembros, quienes deben incorporarlas a sus legislaciones, y que no existen mecanismos de divulgación masiva de esos pronunciamientos. Agrega que en relación con los paraísos fiscales se ha producido un cambio en las parámetros aplicados a ese efecto por la OCDE, puesto que en la actualidad las jurisdicciones no se clasifican bajo el concepto de "paraísos fiscales", sino como paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores, que en dicha clasificación intervienen razones extra-tributarias y que los criterios de cooperación se miden primordialmente respecto de los países miembros de la OCDE.

Al referirse a los cargos de la demanda, el Instituto señala, en primer lugar, que las normas acusadas no desconocen los numerales 1° y 10 del artículo 150 de la Constitución Política, puesto que "[s]in mayor esfuerzo interpretativo de las normas tributarias mencionadas el Instituto llega a la conclusión de que ni el artículo 260-6 ni el 260-9, facultan al ejecutivo y muchísimo menos a la OCDE, para decretar impuestos, en la medida en que de ellos no se desprende autorización alguna para redactar y promulgar decretos, con fuerza de ley, en materia tributaria, por cuanto las normas, el parágrafo del artículo 260-6, simplemente se limita a expresar que la OCDE o el Gobierno Nacional pueden determinar qué países se consideran jurisdicciones de menor imposición y el 260-9, dispone que para efectos de lo relacionado con los precios de transferencia en Colombia, se aplicará la guía sobre precios de transferencia aprobados por la OCDE para empresas multinacionales y administraciones fiscales"

Por otra parte, a juicio del ICDT, la presunción que se establece en la primera parte del artículo 28 acusado (260-6 del Estatuto Tributario) no es contraria a la Constitución, puesto que, en la medida en que admite prueba en contrario, se considera un instrumento de control tributario constitucionalmente admisible, tal como ha sido señalado por la jurisprudencia y la doctrina.

Sin embargo, la previsión del parágrafo de la norma demandada, en cuanto remite al señalamiento que haga la OCDE, o delega en el Gobierno el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, si es, en criterio del Instituto, contraria al artículo 338 de la Constitución Política, puesto que si el contribuyente no logra desvirtuar la presunción establecida en la primera parte de la norma, indudablemente la base gravable del impuesto sobre la renta se verá afectada por las decisiones que tomen sobre estos aspectos la OCDE o el Gobierno Nacional, con lo cual dicha base imponible no estaría fijada directamente por el legislador, como lo ordena el mandato constitucional.

En relación con el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, expresa el interviniente que el mismo no resulta contrario al principio de legalidad tributaria, en razón a que las guías de la OCDE a las que la norma se refiere son meramente interpretativas, sin carácter vinculante para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Considera el Instituto, que de la regulación contenida en el artículo 82 de la Ley 788 de 2002, se desprende que "... no solamente la base gravable queda supeditada a la declaratoria de paraíso fiscal que haga la OCDE o el Gobierno Nacional, sino que además se crean nuevos sujetos pasivos, al someter a gravamen los pagos o abonos en cuenta, inclusive los no constitutivos de renta en Colombia, realizados a las entidades situadas en paraísos fiscales, con retenciones en la fuente tanto a título de renta como de remesas, lo cual a juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, constituye una clara violación del principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución ...".

Situación similar a la anterior, se presenta, a juicio del ICDT, con la norma prevista en el artículo 83, toda vez que si la OCDE o el Gobierno Nacional establecen que un determinado país es paraíso fiscal, la tarifa aplicable es la que surge del hecho de la clasificación efectuada por un organismo diferente al Congreso.

Por último, en salvamento de voto al anterior concepto, el ciudadano Alberto Múnera Cabas sostiene que el artículo 28 de la ley 788 de 2002 (260-9 E.T) es igualmente contrario a la Constitución Política. A su juicio, dicha disposición desconoce el artículo 338 del Texto Superior, en cuanto a que el verdadero sentido de las mencionadas "guías", es servir de fuente para la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones (artículo 260-1) y, consecuencialmente, para establecer la base gravable de los contribuyentes que celebren operaciones o transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El representante del Ministerio Público solicitó la declaratoria de exequibilidad del artículo 28, de inexequibilidad del artículo 83 y de exequibilidad condicionada del artículo 82 de la Ley 788 de 2002, con base en las siguientes consideraciones:

1. Inicialmente considera que el sistema de precios de transferencia constituye una herramienta indispensable para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se celebren operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas. Según su parecer, no puede catalogarse dicha herramienta como un elemento principal del tributo, ya que éstos han sido previamente definidos y determinados por el legislador, en el libro primero del Estatuto Tributario.
2. Señala la Vista Fiscal, en relación con el artículo 28 que las remisiones previstas en la ley a la OCDE y al Gobierno Nacional, son razonables y no vulneran el principio de legalidad tributaria, pues apuntan a la determinación de aspectos eminentemente técnicos y administrativos que obedecen a estudios que escapan a la órbita funcional del legislador. En esta medida, se trata de "sub elementos" o "variables" que no inciden directamente en los elementos principales del tributo.

En efecto, "fenómenos tan dinámicos y fluctuantes que surgen de la economía de mercado a nivel mundial, sería imposible preverlos en un cuerpo normativo con vocación de permanencia y, por lo tanto, pretender que el legislador regule directamente dichos aspectos, contraría la naturaleza misma de la figura de precios de transferencia".

3. En relación con el artículo 82, el Procurador sostiene que la norma es constitucional tan sólo en el entendido de que no serán constitutivos de costo o deducción, los pagos o abonos en cuenta realizados a las personas ubicadas en el paraíso fiscal, cuando no se hubiere realizado la retención en la fuente en los casos en que ésta proceda, de conformidad con el artículo 24 del Estatuto Tributario. Lo contrario, conllevaría a la vulneración de los artículos 83 (buena fe) y 13 (igualdad) de la Carta Fundamental, el primero, por comportar una presunción según la cual siempre que se realiza una operación con una persona ubicada en un paraíso fiscal se tiene la intención de defraudar siempre al fisco, y, el segundo, "porque cuando la persona a quien se le hace el pago o abono en cuenta no está en el paraíso fiscal no se le retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero en cambio a los que están en dicha jurisdicción se le aplica la retención aun cuando no se renta de fuente nacional".

4. En torno al artículo 83 de la Ley 788 de 2002, la Vista Fiscal afirma que desconoce el artículo 13 Superior, pues cuando las personas "... a quienes se les hace el pago o abono en cuenta no están ubicadas en un paraíso fiscal, no se les retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero en cambio, a las que están en dicha jurisdicción, por ese sólo hecho, se les aplica la retención en comento aun cuando no constituya una renta de fuente nacional, gravándolas por concepto de sus rentas de origen nacional y extranjero, lo cual a primera vista establece un trato diferente que carece de toda justificación razonable y proporcional".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, porque las normas acusadas hacen parte de una ley de la República.

2. El problema jurídico

2.1. Ineptitud Sustantiva de la demanda en el cargo por violación del artículo 150 numeral 10 de la Constitución Política.

El demandante expresa que, en su concepto, las disposiciones acusadas son contrarias al numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, porque en ellas se delega en el gobierno y en un organismo internacional la facultad legislativa para determinar los elementos integrantes de un impuesto, algo que la citada disposición constitucional expresamente prohíbe, y, además, porque las facultades extraordinarias conferidas en las disposiciones acusadas no tienen previsto límite temporal, tal como lo exige la Constitución.

Observa la Corte que para que pueda adelantarse el juicio de constitucionalidad en torno a una ley de facultades extraordinarias legislativas es necesario que tal ley exista y haya sido demandada. Pero cuando la existencia de una ley de facultades es producto de un equivocado entendimiento del actor, que no corresponde con la realidad, no hay materia sobre la cual pueda recaer el juicio de constitucionalidad.

Para que pueda trabarse el juicio de constitucionalidad es necesario que estén acreditados los dos extremos que determinan la comparación que debe hacer la Corte: la norma acusada y la norma constitucional que se estima violada. De allí que en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 se disponga que las demandas de inconstitucionalidad deben contener tanto el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, acompañando una transcripción de las mismas, como el señalamiento de las normas constitucionales que se consideran infringidas, así como el concepto de la violación. De esta manera, por ejemplo, si se demanda una norma por ser violatoria de una disposición que no hace parte de la Constitución, bien sea porque fue derogada o porque nunca se incorporó a la Carta Fundamental (v.gr. porque no obstante haber sido propuesta en el Congreso y haber cumplido parte del trámite previsto en la Constitución para los Actos Legislativos, no fue finalmente aprobada), no hay lugar al juicio de constitucionalidad. En ese caso el papel de la Corte se reduciría a una mera verificación fáctica: la norma que se tiene como violada no hace parte de la Constitución y por consiguiente no es posible hacer un juicio de constitucionalidad. Con base en la demanda no sería posible, en tal caso, que la Corte se pronuncie sobre la constitucionalidad o no de la norma acusada, porque no habría término de comparación para el ejercicio del control. Del mismo modo, la jurisprudencia, de manera reiterada, ha dicho que se requiere que el contenido normativo acusado debe ser realmente existente y no un mero producto de la imaginación del actor. En este último caso tampoco es posible el juicio de constitucionalidad por cuanto el pronunciamiento de la Corte recaería, no sobre la norma cuya expresión formal se acusa, sino sobre el sentido que le atribuye el actor y que es ajeno a la misma.

Toda ley de facultades extraordinarias legislativas es expresa, sin que sea posible que se den facultades extraordinarias de manera implícita. En presencia de una ley de facultades, y si el asunto llega al conocimiento de la Corte conforme a las normas que regulan su competencia, procede el juicio de constitucionalidad, para establecer, según sea el caso, si se han cumplido los requisitos de procedimiento en el trámite de la ley y si, además, las facultades conferidas se acomodan a las condiciones previstas en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución. Pero cuando no hay un acto expreso del Congreso que delegue en el gobierno el ejercicio de la facultad legislativa en los términos de esa disposición constitucional, si se considera que en una ley se atribuye al gobierno o a otra entidad el ejercicio de competencias propias del Congreso

a través de la ley, lo que ocurre es que se habría violado el principio de legalidad o de reserva de ley, en cualquiera de sus diferentes manifestaciones, asunto que es ajeno a la institución de las facultades extraordinarias legislativas.

En el presente caso resulta evidente que en los artículos demandados no se reviste al Gobierno de facultades extraordinarias legislativas en los términos del artículo 150 numeral 10 de la Constitución, y por consiguiente el cargo por violación de dicha disposición es inepto y la Corte se inhibirá de pronunciarse en torno al mismo.

2.2. Cargos por violación de los artículos 150 y 338 de la Constitución

A partir de los planteamientos de la demanda y de las consideraciones de los intervinientes, encuentra la Corte que es necesario establecer los siguientes aspectos:

2.2.1. Si resulta contraria al principio de legalidad, contenido de manera general en el artículo 150 y de manera especial en el artículo 338 de la Constitución, la remisión que en las disposiciones acusadas se hace al Gobierno Nacional y a la OCDE para que señalen cuales son las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales a los que tales disposiciones se refieren.

2.2.2. Del mismo modo, si resulta contraria al principio de legalidad, la remisión que se hace en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE.

Para el demandante, las disposiciones acusadas delegan en el Gobierno y en la OCDE la facultad de determinar, mediante el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición, paraísos fiscales y guías de precios de transferencia, los elementos integrantes del impuesto sobre la renta, como sujetos activos y pasivos, hecho generador y base gravable, con lo cual se viola el principio de legalidad en materia tributaria.

Quienes intervienen por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y por la DIAN, señalan, a su vez, que los elementos integrantes del impuesto sobre la renta se encuentran claramente determinados en normas legales anteriores a la Ley 788 de 2002 y que en los artículos demandados simplemente se establecen unos elementos de referencia que deben ser suministrados por el Gobierno nacional y por la OCDE. De la aplicación de esas normas surgen unas obligaciones tributarias que coadyuvan al cumplimiento de la obligación tributaria principal y se permite que la obligación tributaria se establezca a partir de la calidad de los sujetos pasivos que están sometidos a distintas jurisdicciones fiscales. El carácter cambiante de esos datos referenciales haría imposible que los mismos se determinasen directamente en la ley, razón por la cual cabe que el legislador remita su fijación a un organismo internacional con amplia trayectoria en el tema, o al ejercicio de la potestad reglamentaria del gobierno.

En el concepto presentado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se concluye que la remisión que las disposiciones acusadas hacen al Gobierno y a la OCDE para señalar cuales son las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales, tiene una clara incidencia sobre la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria y resulta violatoria de la Constitución, debido a que tales elementos esenciales ya no serían fijados directamente por la ley. No considera, por otra parte, el Instituto, que la remisión a las guías sobre precios de transferencia de la OCDE sea contraria a la Constitución, en la medida en que, en tanto se trata de la aplicación de criterios de interpretación, contribuye a precisar la base

gravable y puede constituirse en valiosa herramienta para excluir la arbitrariedad en la determinación oficial de los gravámenes. Una opinión disidente del Instituto, considera que también esa remisión a las guías de la OCDE resulta inconstitucional, porque si se considera que tales guías son congruentes con el Estatuto Tributario, inexorablemente deberán aplicarse para determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y las deducciones, y por consiguiente la base gravable. Y si, por el contrario, la DIAN concluye que las guías no son congruentes con el Estatuto Tributario, tal decisión tendría también una incidencia directa sobre la determinación de los elementos del tributo.

El Ministerio Público, finalmente, considera que las remisiones previstas en las disposiciones acusadas, son razonables a la luz de la Constitución, que no exige, en desarrollo del principio de legalidad contenido en su artículo 338, que en la ley que establece un tributo queden consagradas todas las variables o sub elementos que tengan la potencialidad de incidir sobre alguno de los elementos del gravamen y que tanto el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición, como la estructuración de guías sobre precios de transferencia, son aspectos eminentemente técnicos y administrativos que responden a fenómenos dinámicos y fluctuantes de la economía de mercado a nivel mundial y cuya determinación escapa a la orbita funcional del legislador.

Pone de presente la Corte que en el presente proceso, la controversia constitucional que se ha planteado gira en torno al principio de legalidad en materia tributaria y la remisión que para la determinación de algunos de los elementos del impuesto de renta se hace al Gobierno Nacional y a la OCDE. Por consiguiente, la Corte no se referirá al principio de territorialidad de la ley, que apenas se menciona en la demanda y es objeto de consideración tangencial por algunos intervinientes, o a los planteamientos del señor Procurador General de la Nación, que al margen del problema jurídico que se ha identificado, evolucionan en torno a la diferencia de tratamiento que reciben o deben recibir las rentas según que sean consideradas de fuente nacional o no y con base en los cuales solicita declarar la exequibilidad condicionada del artículo 124-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 82 de la Ley 788 de 2002, y la inexequibilidad del parágrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 83 de la misma ley.
Para resolver los problemas jurídicos planteados considera la Corte necesario determinar, en primer lugar, si las disposiciones acusadas inciden de manera directa sobre los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, caso en el cual el análisis de constitucionalidad deberá hacerse a la luz de la estricta reserva de legalidad prevista en el artículo 338 de la Constitución, o si por el contrario, por no incidir de manera directa sobre los elementos esenciales del tributo, deben analizarse desde la perspectiva más amplia del principio de legalidad en su acepción general.

Para ese efecto la Corte se referirá, en primer lugar a la noción de reserva de ley y al principio de legalidad de los tributos, luego a los elementos del esquema de precios de transferencia del que hacen parte algunas de las disposiciones acusadas, y a los conceptos de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales, para establecer, finalmente, a la luz de esos parámetros, la constitucionalidad o no de las disposiciones acusadas.

3. El principio de legalidad y la reserva de ley en materia tributaria

Del principio de legalidad propio del Estado de Derecho, en su acepción más amplia, se deriva el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Ello quiere decir que, sin perjuicio de las especiales facultades de

regulación que la Constitución o la ley asignen a determinados órganos del Estado, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas. [4]

A este respecto, la Corte, de manera reiterada, ha expresado que en los artículos 114 y 150 numerales 1 y 2 de la Constitución está contenida una cláusula general de competencia para el legislador, conforme a la cual, por un lado "...el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho es el Congreso..."[5], y, por otro, "... el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya previamente configurado una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley ..."[6].

Sobre este particular la Corte señaló que "[e]este reparto general de competencias normativas entre la ley y el reglamento no es casual ni caprichoso sino que responde a finalidades profundas, tal y como esta Corte lo ha indicado en varias oportunidades [7]. Así, la sentencia C-710 de 2001, MP Jaime Córdoba Triviño, indicó que esa estructura de competencias atiende al desarrollo del principio de división de poderes y a la necesidad de que el derecho, además de ser legal, sea democráticamente legítimo (CP arts 1°, 2°, 3° y 113). La legitimidad del derecho se encuentra vinculada al principio democrático de elaboración de las leyes. Las normas que rigen una sociedad deben ser el resultado de un procedimiento en el que se garanticen en especial dos principios: el principio de soberanía popular, en virtud del cual los límites al ejercicio de las facultades de las personas que hacen parte de una colectividad tienen como único origen legítimo la voluntad popular. Y el principio del pluralismo, como una garantía de participación de la diversidad de los individuos y grupos que componen una sociedad."[8]

De acuerdo con lo anterior, aquellos asuntos que por virtud de la cláusula general de competencia corresponde desarrollar primariamente al legislador, no pueden ser objeto del ejercicio de potestades de regulación por parte de autoridades distintas sin que previamente se haya expedido la ley que contenga la regulación básica.

La existencia de ese principio de legalidad, no implica, sin embargo, que el legislador deba agotar la regulación de todas las materias hasta el detalle, puesto que, como lo ha señalado la Corte, cuando la regulación de determinada materia corresponda primariamente al Legislador, en virtud de la cláusula general de competencia, "... la ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos."[9]

Por otra parte, la Corte ha distinguido esa competencia general del legislador para desarrollar primariamente las materias cuya regulación no haya sido atribuida por la Constitución a otra autoridad, de la llamada reserva de ley, que es una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias.

De esta manera el principio de legalidad general, que se expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de ley en determinadas materias.

La Corte se ha referido, entre otras, a la reserva de ley en materia de libertad individual, para señalar que las restricciones a ese derecho se encuentran sometidas a estricta reserva legal, de manera que corresponde al legislador señalar de manera precisa las hipótesis en las que la privación de la libertad es jurídicamente viable[10]; a la reserva en materia penal, conforme a la cual corresponde al legislador definir de manera clara y expresa todos los elementos del delito y establecer la sanción aplicable[11]; a la reserva en materia disciplinaria[12]; a la reserva en relación con el establecimiento de inhabilidades[13]; o la reserva legal para la determinación del régimen de regulación de la prestación de los servicios públicos, campo en el cual la Corte ha expresado que la reserva de ley, "... como expresión del principio democrático, busca que el régimen de los servicios públicos sea el resultado de un proceso de deliberación pluralista, público, abierto a la participación de todos y responsable ante las personas que sean usuarios de dichos servicios."[14]

Adicionalmente al señalamiento de específicas reservas de ley, que en cuanto no se refieren a un tipo especial de ley, pueden denominarse reservas de ley ordinaria, la Constitución ha previsto también unas reservas de ley estatutaria y reservas de ley orgánica, conforme a las cuales para la regulación de determinadas materias es necesario acudir a esas modalidades especiales de la actividad legislativa. Y como una manifestación más exigente del principio de legalidad, en ciertos casos la Constitución ha excluido la posibilidad de la legislación delegada a través de facultades extraordinarias al Ejecutivo. Así, en el numeral 10º del artículo 150 de la Constitución se establece que no se podrán conferir facultades extraordinarias para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, o marco, ni para decretar impuestos.
Las dos manifestaciones del principio de legalidad a las que se ha hecho referencia, la ordinaria y la derivada de las específicas reservas de ley, comportan consecuencias diferentes desde la perspectiva de la articulación de fuentes.

Del principio de legalidad en sentido general se desprende la consecuencia de que no puede el reglamento ser fuente autónoma de obligaciones, limitaciones o gravámenes, pero si es posible, en términos amplios, una concreción administrativa de los elementos centrales que hayan sido previamente definidos en la ley, lo que constituye una exigencia técnica para su debida ejecución.

Así, por ejemplo, en materia tributaria, como se precisará más adelante, no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal. Así, no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como el recaudo o los deberes de información.

A su vez, las materias que se encuentran dentro del ámbito de una específica reserva de ley no pueden ser objeto de remisión al reglamento, puesto que corresponde al legislador la regulación clara y expresa de las materias reservadas. De este modo, por ejemplo, el principio de legalidad en materia penal, del que hace parte el principio de tipicidad, exige que todos los elementos del delito estén contenidos de manera precisa en la ley.

Sobre esta diferencia en la articulación de fuentes la Corte, en la citada Sentencia C-474 de 2003, expresó que la existencia de la cláusula general de competencia del legislador, "... no significa que la ley deba obligatoriamente agotar toda la materia, pues una cosa es que determinada materia corresponda primariamente al Legislador, en virtud de la cláusula general

de competencia, y otra que se trate de un asunto que tenga reserva legal, por mandato específico de la Carta. En el primer caso, la ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos. En cambio, si se trata de una materia que tiene reserva legal, entonces corresponde exclusivamente al Legislador desarrollarla, pues la reserva de ley "es una institución jurídica, de raigambre constitucional, que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley"[15]."

Sobre este último particular cabe señalar, sin embargo, que en muchos casos, la naturaleza misma de las materias objeto de regulación no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias a efectos de permitir su cumplida ejecución, y que en tales casos el contenido de la reserva está referido al núcleo esencial de la materia reservada, de tal manera que el reglamento se limite a desarrollar, complementar y precisar lo que ya ha sido de manera expresa contemplado en la ley.

Quiere lo anterior decir que corresponde al legislador regular directamente el núcleo de las materias reservadas, el objeto propio de la reserva, sin perjuicio de la posterior especificación que, en ciertos supuestos, se deje a la actuación administrativa.

Cuando hay específica reserva de ley, de la propia norma que establece la reserva se desprenden los parámetros que permiten especificar la articulación de fuentes. Por la manera como, en cada caso, las potestades de regulación se distribuyen entre la ley y el reglamento, es posible distinguir, siguiendo la jurisprudencia de la Corte, entre reservas más o menos estrictas, en relación con la posibilidad de concreción administrativa de los elementos contenidos en la ley.

Dentro de dichas posibilidades de articulación está el recurso a los denominados conceptos jurídicos indeterminados que, aunque están contenidos en la ley y por ello se satisface el principio de legalidad, son, en ciertos casos, susceptibles de concreción por la autoridad administrativa con un cierto margen de apreciación. A este respecto Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández señalan que "[e]s claro que abstractamente el concepto indeterminado no admite más que una sola solución justa en su aplicación a un supuesto de hecho determinado, pero es igualmente claro que la concreción de esa única solución no siempre es fácil. En la estructura del concepto indeterminado es identificables un núcleo fijo (Begriffkern) o 'zona de certeza', configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre, o 'halo del concepto' (Begriffhof), más o menos imprecisa, y, finalmente, una 'zona de certeza negativa' también segura en cuanto a la exclusión del concepto".[16]

Por otra parte, también son posibles las expresas remisiones a la Administración, particularmente cuando por la naturaleza de la materia no es posible que la especificación del concepto contenido en la ley, no obstante que indispensable para la cumplida ejecución de la misma, se cumpla por el propio legislador.

Así, en materia penal, para la descripción de los tipos penales, conforme a la jurisprudencia de la Corte, no se excluye la posibilidad de que el legislador acuda a los denominados tipos penales en blanco, los cuales, como se expresó por esta Corporación en Sentencia C-559 de 1999[17], se caracterizan porque "… el alcance de la prohibición que consagra[n] no puede ser determinado de manera autónoma, sino que deben tomarse en cuenta otras disposiciones del ordenamiento." Dijo entonces la Corte que "… esas descripciones penales son

constitucionalmente válidas, siempre y cuando el correspondiente reenvío normativo permita al intérprete determinar inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y de la sanción correspondiente."

En la Sentencia C-333 de 2001[18], la Corte puso de presente que los tipos penales pueden contener conceptos jurídicos indeterminados, "... cuya concreción, incluso, en determinados supuestos, puede dejarse a la Administración sin afectar el principio de legalidad del delito." En esa Sentencia, en la que se discutía la constitucionalidad de la remisión a la certificación que haga la Superintendencia Bancaria sobre la tasa de interés cobrada por los establecimientos bancarios para los créditos ordinarios de libre asignación, a efectos de establecer el delito de usura, la Corte señaló que ese tipo de remisiones deben apreciarse en concreto con el propósito de que se mantenga la intangibilidad del principio de legalidad en materia penal, y que las mismas pueden resultar necesarias dada la mutabilidad del entorno económico y financiero de ciertos delitos. En concreto, señaló la Corte en esa oportunidad que no resulta contrario al principio de legalidad en materia penal que para la defensa del interés jurídico que se intenta proteger con el tipo de la usura, se atribuya a las autoridades administrativas la potestad de complementarlo, con un cierto margen de apreciación.

En otra de las reservas de ley previstas en la Constitución, en relación con el régimen disciplinario de los servidores públicos, la Corte señaló que si bien las prohibiciones a las que los mismos están sometidos deben ser estipuladas por el legislador, "... en lo que respecta a los deberes funcionales, en concordancia con los artículos 6º, 122 y 123 de la Constitución, la misma ley puede establecer que el funcionario que se extralimite, infrinja u omita el ejercicio de sus funciones, aún las detalladas en el reglamento, incurre en una falta disciplinaria[19]."[20] Agregó la Corte que "[c]uando el legislador emplea esta técnica legislativa, la configuración de la falta depende tanto de la ley, que crea la prohibición y remite a una norma de menor nivel jerárquico que delimita su contenido, como del reglamento, que detalla las funciones del funcionario[21]."[22]

En materia de la reserva de ley para la determinación de la regulación de los servicios públicos, la Corte señaló que es posible "... que la rama legislativa con la utilización de un lenguaje amplio reconozca a la autoridad administrativa competente un margen suficiente para el desarrollo específico de algunos de los supuestos definidos en la ley con el propósito de concretar la aplicación de ciertos preceptos legales a circunstancias diversas y cambiantes. Eso es propio de un Estado regulador. Sin embargo, en esos eventos la acción de la administración y el cumplimiento de las políticas públicas que animan la ley y las regulaciones administrativas que las materializan dependen de que las disposiciones legales establezcan criterios inteligibles, claros y orientadores dentro de los cuales ha de actuar la administración de tal forma que se preserven los principios básicos de un estado social y democrático de derecho." [23]

De esta manera, conforme al anterior recuento jurisprudencial, será diferente la articulación de fuentes según que, en cada caso concreto, el asunto se desenvuelva en la órbita del principio ordinario de legalidad o esté sujeto a una de las específicas reservas de ley previstas en la Constitución, y dentro de éstas será necesario precisar el nivel de exigencia de la reserva, que es cambiante según la naturaleza de la materia y la forma como la propia Constitución haya previsto la reserva.

3.1. La reserva de ley en materia tributaria

En materia tributaria existe una reserva especial de ley prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución. De conformidad con el primero, corresponde al Congreso, mediante una ley

“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Para ese efecto se ha excluido la posibilidad de legislación delegada, por cuanto de acuerdo con el numeral 10 del artículo 150 de la Carta las facultades extraordinarias legislativas no pueden conferirse para decretar impuestos. En el artículo 338 Superior, a su vez, se dispone que corresponde a la ley, y en ocasiones, en los términos de ésta, a las ordenanzas de las Asambleas Departamentales o a los Acuerdos de los Concejos Municipales, determinar los elementos esenciales de los tributos.

En la Sentencia C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett, la Corte hizo un recuento de la jurisprudencia constitucional en relación con el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, para señalar, entre otros aspectos, que el mismo es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados[24], y que materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”[25], es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca.

En la Sentencia C-597 de 2000 la Corte puso de presente que si la ley, la ordenanza o el acuerdo que crean un tributo no señalan directa y claramente los elementos de la obligación tributaria se desconoce el principio de legalidad en sentido material y agregó que, “... en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria[26], puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo.”

En relación con el principio de certeza al que atiende la reserva de ley en materia tributaria la Corte ha señalado que el mismo “... juega un papel de trascendental importancia para efectos de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que consagran obligaciones fiscales. Si la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado.” [27]

Agregó la Corte que “[d]icha situación también se prestaría para abusos y arbitrariedades pues en últimas quien vendría a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional.” [28]

No obstante el señalamiento de los anteriores criterios, conforme a los cuales, en desarrollo del principio de legalidad en materia tributaria, corresponde a las corporaciones de elección popular definir de manera clara e inequívoca todos los elementos del tributo, sin que sobre la materia quepa remisión al reglamento, la Corte, en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.

Así, por ejemplo en la Sentencia C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz, la Corte señaló que la ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo únicamente conduce a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, en aquellos casos en que no es posible, de acuerdo con las reglas generales de interpretación de las leyes, determinarlos.

En la Sentencia C-537 de 1995, por otra parte, la Corte al estudiar la constitucionalidad de las normas que establecían una contribución sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre los premios de las mismas, expresó que no obstante que alguno de los elementos esenciales del tributo no estaban claramente determinados, si eran determinables y que por consiguiente no se violaba el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

A su vez, en relación con las remisiones a la Administración en las normas que crean tributos, la Corte, en diversas oportunidades ha señalado que ello es posible, sin violar el principio de legalidad del tributo, cuando existan razones de orden técnico o administrativo que lo hagan indispensable.

De este modo, la Corte ha admitido la remisión al reglamento o a la administración entre otros casos, en normas que tienen que ver con la certificación del precio de la panela[29], la fijación del precio de los productos agropecuarios como punto de partida para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables[30], las exenciones del IVA implícito para la importación de bienes cuando exista insuficiencia de oferta[31], la determinación de los parámetros para la fijación, y la fijación, del índice de bursatilidad de las acciones[32], la valoración de activos patrimoniales[33] y el avalúo catastral[34].

Al referirse a las conclusiones que se desprenden de las providencias, a las que se ha venido haciendo referencia, la Corte en la Sentencia C-597 de 2000 señaló que "... resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse[35], ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapan al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 de la Carta Política."

Así, solo la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad, al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido.

En la Sentencia C-583 de 1996, a la que se ha hecho referencia, la Corte se pronunció en relación con la demanda de una norma conforme a la cual la determinación del valor de ciertos activos patrimoniales para efectos de determinar el impuesto de renta se haría de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las respectivas entidades de control. En criterio del demandante, ello implicaba dejar en manos de la respectiva entidad de control la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo, por el efecto que el valor patrimonial de dichos activos tiene sobre la renta presuntiva.

La Corte, por su parte, reiteró los criterios que había vertido en la Sentencia C-040 de 1993 y expresó que la facultad concedida a algunos órganos de control para fijar los métodos de valoración de ciertos activos patrimoniales, no significa que se está delegando la facultad de señalar la base gravable, por cuanto "... establecer la manera de valorar uno o varios de los activos patrimoniales, no puede equipararse a fijar la base gravable, concepto este último mucho más complejo, pues incluye el de patrimonio bruto y patrimonio líquido, y la presunción de una rentabilidad porcentual, que en el presente caso no están siendo determinados por los organismos de control."

Concluyó la Corte, después de hacer un recuento jurisprudencial sobre la materia, que "... la ley no puede, por razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. Así lo hace en el caso del impuesto predial y así también procede para la determinación del precio de la panela, base gravable de la cuota de fomento panelero, situaciones ambas que, como acaba de verse, han sido estudiadas por esta Corporación, que las ha encontrado avenidas al precepto constitucional consagrado en el artículo 338 superior."

Y agregó que "... no compete al legislador señalar directamente en todos los casos los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, pues esto, por razones de tipo técnico y administrativo, no resulta posible en la mayoría de los casos. Fenómenos tan dinámicos como la inflación y la devaluación monetaria, entre otros, hacen pensar en lo inconveniente y contraria a la naturaleza de las cosas que resulta esa posición."

Con base en el recuento de la jurisprudencia de la Corporación sobre la materia, es posible concluir que en desarrollo del principio de legalidad de los tributos contenido en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, corresponde al legislador, y en ciertos casos a las Asambleas y los Consejos, con sujeción a la ley, determinar directamente y de manera clara todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, no toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley.

Por otra parte, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella.

Finalmente, en materia de remisiones a la administración o al reglamento, es posible concluir que el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos del tributo, y que de tal rigor escapan ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley.

Entre tales remisiones, la Corte se ha pronunciado acerca de la constitucionalidad de las que se refieren a la certificación de precios, a la fijación de parámetros para la valoración de activos, al avalúo catastral, al índice de bursatilidad de las acciones. Estas hipótesis de remisión a la administración tienen como denominador común que se refieren a elementos variables, que no es posible predeterminar en la ley, pero que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción con un alto nivel de certeza. Así, no obstante, un relativo margen de apreciación, la determinación del valor de un inmueble, o el precio de un producto, el valor de unos activos o

el índice de bursatilidad de unas acciones, está necesariamente vinculada a la realidad objetiva que tales conceptos comportan.

Adicionalmente la Corte también ha dicho que es posible que la remisión recaiga sobre conceptos que, no obstante, no tener un carácter unívoco en la ciencia económica sean determinables, a partir de ciertos parámetros. Tal ese el caso, por ejemplo, del concepto de insuficiencia de oferta.

En materia de remisiones en la ley tributaria, entonces, se tiene que conforme a la jurisprudencia constitucional, la determinación de los elementos del impuesto contenidos en la ley puede quedar librada a la actividad de entidades administrativas cuando en un análisis de razonabilidad se pueda concluir que no es posible que la determinación que se deja a la administración se cumpla por el propio legislador.

De este modo, no obstante que el legislador ha expresado su voluntad en torno a la configuración de un impuesto, ciertas variables escapan a la posibilidad de determinación legislativa, bien sea por el carácter cambiante que revisten o por su naturaleza técnica especializada.

En este caso la determinación política del tributo, que como se ha expresado está sometida al rigor del principio de legalidad en sentido estricto, hace referencia a un elemento volitivo, esto es a la decisión del legislador de establecer un determinado tributo definiendo los elementos que lo conforman. Pero en la definición del tributo pueden incidir variables económicas cuya determinación puede librarse a la administración.

4. El sistema de precios de transferencia, las jurisdicciones de menor imposición, los paraísos fiscales y la OCDE

La presente demanda versa sobre dos conjuntos de normas que se desenvuelven en contextos distintos, no obstante, el común denominador de remitir al Gobierno o a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición o los países que se consideren paraísos fiscales. Por un lado, el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 adiciona al Estatuto Tributario un capítulo sobre precios de transferencia, del que hacen parte los artículos 260-6 y 260-9 acusados. Por otro lado, los artículos 82 y 83 de la Ley 788, modifican los artículos 124-1 y 408 del Estatuto Tributario, para, de manera directa, excluir, en el primer caso, de los costos y deducciones los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas localizadas, constituidas o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, y, en el segundo, para someter a un diferente régimen de retención en la fuente a esas mismas operaciones.

Se refiere la Corte a continuación a los conceptos contenidos en los anteriores conjuntos normativos y que resultan determinantes para el juicio de constitucionalidad que debe cumplirse.

4.1. Los precios de transferencia

Se denominan precios de transferencia los que se utilizan en transacciones que se realizan entre empresas vinculadas. Desde la perspectiva tributaria han surgido diversas inquietudes en relación con tales precios, por cuanto en la medida en que puedan fijarse libremente entre las

empresas vinculadas, pueden producir distorsiones, que en ocasiones conducen a doble o múltiple tributación, o permiten que las empresas manipulen los precios con el objeto de obtener ventajas desde la perspectiva tributaria, principalmente las que se derivan de las operaciones que se realizan entre jurisdicciones con distintos niveles impositivos.

Con el propósito de combatir esa situación, pero particularmente, para hacer frente a la erosión de las bases impositivas que se produce cuando, con propósito netamente tributario, se fijan determinados precios de transferencia en operaciones que se realizan con partes localizadas en jurisdicciones de baja o nula imposición, los Estados han venido desarrollando herramientas que permitan a las administraciones tributarias revisar y objetar el valor de los bienes y servicios que haya sido fijado en operaciones entre partes relacionadas.

Desarrollar un sistema para la fijación de los precios de transferencia no es una tarea sencilla, dada la gran cantidad de variables que incide en la determinación del precio de los bienes y servicios en un mercado abierto. Sin embargo se ha avanzado en la dirección de señalar que los precios acordados entre empresas vinculadas, típicamente, empresas de un mismo grupo económico, deben fijarse, para efectos tributarios, a partir de los que para operaciones similares y en condiciones también similares habrían sido establecidos por personas independientes. "Esto es lo que se conoce en la actualidad como el principio del operador independiente (arm's length principle), el cual a su vez viene a determinar, tanto para las autoridades tributarias como para las compañías vinculadas, los rangos de precios que son aceptables —al menos para efectos fiscales—para las operaciones que realizan entre sí. La justificación de la aplicación del principio está dada, como ya se advirtió, en el derecho que se reconoce a los distintos Estados para que por la vía de los mecanismos de fijación de precios entre vinculadas no escapen ingresos de su poder de imposición, así como proveer paridad de tratamiento a las compañías multinacionales frente a otras empresas independientes [36]."[37]

Para el proceso de fijar esos precios, tanto por las empresas como por las administraciones tributarias, se han desarrollado distintos métodos, los cuales, en Colombia, fueron incorporados por la ley en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

El artículo 28 de la Ley 788 de 2002 introduce en Colombia un sistema para el tratamiento de los precios de transferencia. Como parte del mismo, en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario se dispone, que para la interpretación de las normas sobre precios de transferencia resultarán aplicables las guías que sobre el particular ha aprobado el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

Dicha organización internacional, de la que no hace parte Colombia, tiene entre sus objetivos constituirse en un foro de consulta y coordinación entre gobiernos, en materias relacionadas con el crecimiento de la economía y el empleo en los países miembros, así como el mejoramiento sostenido de sus niveles de vida, dentro de un contexto de promoción del desarrollo de la economía mundial y de expansión del comercio internacional.

En desarrollo de sus objetivos, la OCDE ha venido trabajando en torno al problema de los precios de transferencia, y en 1979 publicó por primera vez las "Guías de Precios de Transferencia para Multinacionales y Administraciones Tributarias", las cuales se basan en el principio de arm's length y fueron significativamente actualizadas en 1995. Dentro de la labor

permanente que la OCDE adelanta en este campo, periódicamente se publican revisiones de las mismas y material complementario.

En relación con el sistema de precios de transferencia previsto en la ley, la demanda versa exclusivamente sobre la remisión a las Guías de la OCDE para la interpretación del mismo y sobre la remisión al Gobierno Nacional y a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición a efectos de hacer efectiva la presunción de vinculación económica prevista en el artículo 260-6 del Estatuto Tributario.

4.2. Jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales

En las disposiciones acusadas la ley emplea las expresiones "jurisdicciones de menor imposición" y "paraísos fiscales", sin que en la propia ley o en otra norma de nuestro ordenamiento jurídico se precise el alcance de las mismas.

No obstante que la ley remite a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, dicha organización no produce en la actualidad listados en función de esa denominación. Su trabajo, en este campo, se ha centrado en los denominados paraísos fiscales, y en los documentos de la organización es posible encontrar referencias a "jurisdicciones de baja o de nula imposición". Desde esta perspectiva el concepto de jurisdicciones de menor imposición presenta problemas de determinación, que la Corte habrá de evaluar más adelante, en la medida en que sería susceptible de interpretarse en un rango que va desde su asimilación a los paraísos fiscales, hasta la posibilidad de incluir en el mismo cualquier jurisdicción a la que de alguna manera le sea atribuible un menor nivel de tributación en relación con unos determinados estándares.

Por el contrario, el concepto de paraíso fiscal responde a una denominación generalizada y ampliamente difundida en el panorama internacional.

En general, se considera que una determinada jurisdicción puede calificarse como un paraíso fiscal cuando ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y la actividad financiera de personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados.

Sin embargo, en la práctica, establecer cuando se está ante un paraíso fiscal, y más específicamente, cuando resulta adecuado adoptar en relación con determinada jurisdicción medidas defensivas contra los efectos nocivos que se atribuyen a los paraísos fiscales, es un asunto complejo, que ha sido objeto de estudio por diversos Estados y organizaciones internacionales. La OCDE, dentro de su programa de trabajo para combatir las prácticas tributarias nocivas en el panorama internacional, ha desarrollado unos criterios al efecto.

En su Reporte de 1998, la OCDE, después de arduas negociaciones con partes interesadas, identificó cuatro criterios para determinar si una jurisdicción puede ser calificada como paraíso fiscal y a partir de los cuales fuese posible superar el criterio de la fama o reputación que se había tratado de hacer operativo con anterioridad.[38]

El primero de tales criterios es la ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas. Este criterio, sin embargo, no obstante que necesario para la calificación correspondiente, no se considera suficiente. Esto es, puede

haber jurisdicciones de baja o nula imposición que, sin embargo, no sean calificadas como paraísos fiscales, si no satisfacen alguno de los criterios restantes.

El segundo criterio tiene que ver con la carencia de intercambio efectivo de información con terceros países en relación con sus contribuyentes.

El tercer criterio es la falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas.

Finalmente, el cuarto criterio se refiere a la no exigencia de actividad real a particulares o a empresas domiciliadas en esa jurisdicción fiscal, porque ello sugiere que se pretende atraer inversiones o transacciones que acuden por razones puramente tributarias.

No obstante, la adopción de los mencionados criterios, la identificación de los paraísos fiscales sigue siendo materia de profundos y agitados debates en razón de los diversos intereses encontrados: La jurisdicciones de alta imposición, las jurisdicciones de baja imposición, unas y otras con diferente perspectiva según se trate de países de mayor o de menor grado de desarrollo, y los contribuyentes.

A partir de los anteriores criterios en el Reporte de 1998 de la OCDE se recomendó que la Organización dispusiese la adopción de un listado de paraísos fiscales.

Sin embargo, la experiencia ha mostrado cómo, a partir de los criterios generales, el concreto señalamiento de un país o de una jurisdicción como paraíso fiscal, depende, en gran medida de consideraciones de tipo político. Así, el sistema de evaluación y la correspondiente calificación opera de manera diversa según se trate de Estados o de jurisdicciones que pertenezcan o no a la OCDE. Por otra parte, la inclusión, la no inclusión, o la exclusión de los listados que se elaboran por la OCDE obedece a procesos de negociación que se adelantan con los diversos países y a los compromisos que éstos decidan hacer en relación con los criterios generales.

Cabe anotar que, como producto de esas negociaciones, por una parte la OCDE en su Reporte del año 2001 manifestó que el criterio de carencia de operaciones reales ya no sería empleado para la elaboración de los listados y por otra, que dichos listados en adelante se referirían a paraísos fiscales no cooperadores, en función de los compromisos que las jurisdicciones que inicialmente habían sido calificadas como paraísos fiscales hayan hecho o estén dispuestas a hacer en materia de transparencia e intercambio de información.

Debe tenerse en cuenta que en su Reporte de 2000 la OCDE incluyó un listado de 35 jurisdicciones que satisfacían los criterios para ser calificadas como paraísos fiscales y que no obstante que en abril de 2002 hizo público un listado de siete jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales no cooperadores (reducido a seis jurisdicciones en mayo de 2003), no ha habido un pronunciamiento expreso de la OCDE para excluir una jurisdicción de la lista original de paraísos fiscales o para dejarla sin vigencia.

Acompasado con ese cambio en los criterios para manejar el tema de los paraísos fiscales debe mirarse también la evolución en cuanto a la evaluación de sus consecuencias nocivas, al punto que hay quienes consideran que las jurisdicciones de nula o baja imposición cumplen un papel importante en el contexto internacional sin que puedan considerarse nocivas en si mismas. Sin

embargo, desde la perspectiva de la OCDE, los paraísos fiscales, junto con los regímenes con sistemas de preferencias tributarias nocivas, hacen parte de la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones, que consiste en la existencia de esquemas tributarios orientados a atraer hacia ciertas jurisdicciones la actividad financiera y otras actividades geográficamente móviles[39], como ciertos servicios, lo cual puede ocasionar distorsiones tanto en la inversión como en el comercio y erosionar la base gravable de los Estados.

5. El análisis de los cargos

Para el análisis de los cargos, la Corte se referirá, en primer lugar, y en relación con todas las disposiciones acusadas, a las remisiones que se hacen a la OCDE. Luego se analizarán por separado las remisiones que se hacen al Gobierno Nacional, por un lado, en el artículo 28, y, por otro, en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

5.1. Las remisiones a la OCDE

5.1.1. La identificación de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales

El demandante y algunos intervinientes han planteado que la remisión que en las disposiciones acusadas se hace a la OCDE para el señalamiento de cuáles son las jurisdicciones de menor imposición o los paraísos fiscales a los que ella se refiere, comporta la delegación de una potestad discrecional en esa materia. Sin embargo, considera la Corte que es necesario distinguir entre, por un lado, la atribución de una potestad, sea discrecional o reglada, a una autoridad para la determinación de los elementos de un tributo, y, por otro, la remisión a un dato que se produce de manera externa a la norma y que no comporta la expresión de un contenido volitivo en relación con ella. Así, no obstante que pueda existir un margen de discrecionalidad en la manera como la OCDE elabora esas listas de paraísos fiscales o, dado el caso, de jurisdicciones de menor imposición, tal discrecionalidad no se predica en función de la norma a cuya determinación se pretende. La decisión de incluir o no un país en una de tales listas es por completo ajeno a la consideración sobre la consecuencia que de ello se deriva en el derecho colombiano. Por tal razón se trata de la remisión a un dato externo que no comporta delegación de facultad alguna.

Por el contrario, la remisión al Gobierno comporta una habilitación para producir unos listados en función del contenido de la disposición legal y es necesario establecer entonces si tal habilitación es congruente con el principio de legalidad en materia tributaria. Antes de analizar esta situación, sin embargo, es preciso establecer si la remisión a las listas de la OCDE, no obstante que no constituye una habilitación para alterar los elementos que están definidos en la ley, satisface los demás requerimientos del principio de legalidad, en particular el relacionado con la certeza de los tributos.

Un primer déficit de certeza se produce en la medida en que no hay claridad en torno a la formalización de los listados a los que remite la ley. Un segundo elemento tiene que ver con la correspondencia de los términos, puesto que, en uno de los casos, la ley remite al concepto de "jurisdicciones de menor imposición", al paso que en los documentos de la OCDE no se encuentran listados que respondan a esa denominación y en los análisis de la organización se utilizan las expresiones "jurisdicciones de baja o de nula imposición". Y es clara la diferencia de determinación que existe entre las expresiones "nula" o "baja", por una parte, y la expresión "menor", por otra. En cuanto hace a las remisiones en relación con los paraísos fiscales, debe tenerse en cuenta que la OCDE ha producido listados de jurisdicciones que cumplen con los criterios generales que esa organización ha desarrollado para la identificación de los paraísos

fiscales, pero en su último reporte sobre la materia ha formalizado sólo un listado de "paraísos fiscales no cooperadores". Ello daría lugar a interrogantes acerca de cual de los listados resultaría aplicable para efectos de la Ley 788 de 2002, o en relación con la vigencia de los mismos. Otro problema de determinación surge del hecho de que mientras que la ley se hace referencia a "los países que hayan sido declarados paraísos fiscales", los listados de la OCDE se refieren a jurisdicciones, puesto que la calificación puede no resultar aplicable a todo un Estado pero si a una determinada jurisdicción del mismo.[40] Adicionalmente los artículos 82 y 83 contienen una imprecisión, en cuanto que remiten a los listados de la "Organización para el Desarrollo Económico Europeo OCDE", organización que fue el antecedente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, y que hoy ya no existe.

Jurisdicciones de menor imposición

En cuanto hace a la indeterminación de la expresión "jurisdicciones de menor imposición", se tiene que, adicionalmente, la ley establece que se tendrán por tales "... aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico, OCDE ...", puesto que en la medida en que, como se ha dicho, no existen listados que respondan a esa denominación, quedaría por establecer de qué manera se formalizaría un eventual señalamiento por la OCDE de una jurisdicción como de menor imposición. Se tiene, así, que la redacción de la norma es ambigua, en cuanto que no se refiere a un instrumento concreto, por ejemplo, "que figuren como tales en el listado de los reportes anuales de la OCDE sobre competencia tributaria nociva", sino que podría interpretarse como relativa a las jurisdicciones que de cualquier manera y en cualquier escenario, hayan sido señaladas por esa organización como de menor imposición.

Sin embargo, en su reporte de 1998, la OCDE al analizar la manera de enfrentar el problema que para la economía mundial representa la competencia tributaria nociva entre jurisdicciones, identificó tres escenarios: uno primero, que se refiere a los paraísos fiscales, que o no imponen tributos sobre la renta para actividades con alta movilidad geográfica o lo hacen sólo de manera nominal; un segundo escenario, en el cual, no obstante que se contempla un impuesto significativo sobre la renta para tales actividades, a través de un sistema de preferencias se permite que la tributación efectiva sea o muy baja o nula, y finalmente, el tercer escenario se refiere a jurisdicciones que no obstante derivar ingresos significativos por concepto de impuesto sobre la renta en esos supuestos, tienen una tasa de tributación efectiva inferior a la de otro Estado. De manera expresa el reporte señala que este tercer escenario, que correspondería al concepto literal de jurisdicciones de menor imposición, se desenvuelve por fuera del ámbito del trabajo adelantado por la OCDE, entre otras razones porque esa organización no ha pretendido, ni explícita ni implícitamente, sugerir que exista un nivel mínimo de tributación por debajo del cual un Estado pueda considerarse como incurso en prácticas de competencia fiscal nociva. [41]

Encuentra la Corte que, en estas condiciones, la remisión a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, carece del mínimo de precisión necesario para que se pueda considerar acorde con la Constitución.

Paraísos fiscales

En cuanto hace a la remisión para la identificación de los paraísos fiscales, la OCDE, en desarrollo de los criterios fijados en el Reporte de 1998, aprobó en el año 2000 un listado de treinta y cinco jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales, en el cual, sin embargo, no

incluyó algunas jurisdicciones que no obstante satisfacer los criterios del Reporte de 1998, habían realizado un previo compromiso de eliminar sus prácticas tributarias nocivas. Dicho listado se incluyó en el Reporte del año 2000, "Towards Global Tax Cooperation", publicado en junio de 2000, producto de la reunión del Consejo Ministerial (Ministerial Council meeting) y de las recomendaciones del Comité de Asuntos Tributarios (Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs), en relación con el Progreso en la Identificación y Eliminación de las Prácticas Tributarias Nocivas (Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices). En ese Reporte se señaló que la lista de treinta y cinco jurisdicciones que se encuadran en los criterios del reporte de 1998 sobre paraísos fiscales tiene como propósito reflejar las conclusiones técnicas del Comité y no está prevista para ser usada como base para la adopción de medidas defensivas coordinadas por los miembros de la Organización. Agrega el reporte que a ese efecto se elaborará una nueva lista dentro de los siguientes doce meses.

En la actualización del Reporte sobre paraísos fiscales en el año 2002, la OCDE cambió la orientación de su actividad, puesto que la misma se centró en la identificación de paraísos fiscales cooperadores y no cooperadores, en función de los compromisos que se hiciesen en relación con la transparencia de los regímenes tributarios y el efectivo intercambio de información sobre la materia. En abril de ese año la OCDE publicó un listado de siete jurisdicciones que habían sido clasificadas como paraísos fiscales no cooperadores. Dicha lista se redujo a seis en mayo de 2003.

La existencia de ese doble listado en la OCDE puede conducir a la conclusión de que la remisión que hacen los artículos demandados es ambigua.

Sin embargo, tal ambigüedad podría ser objeto de determinación por el reglamento, el cual podría señalar que para efectos de estas disposiciones se tendrá como lista de paraísos fiscales la publicada por la OCDE en documento que el propio reglamento identifique de manera precisa, la cual regiría hasta que se produzca una nueva lista. Sin embargo, la constitucionalidad de esta posibilidad debe supeditarse a lo que se decida en torno a la constitucionalidad de la habilitación a la Administración para determinar el contenido de la norma legal, porque en determinados casos, esa posibilidad de determinación reglamentaria comporta sustanciales cambios en el contenido del concepto previsto en la ley. Así, podría el reglamento optar por señalar que la lista de la OCDE para efectos de los artículos 124-1 y 408 del Estatuto Tributario es la de las jurisdicciones que satisfacen los criterios sobre paraísos fiscales (35 jurisdicciones), o, por el contrario, que esa lista corresponde a la de los paraísos fiscales no cooperadores (6 jurisdicciones). Es necesario establecer, entonces si ese ámbito de apreciación para optar por uno u otro extremo se aviene al principio de legalidad. El análisis para este efecto es el mismo que el que cabe hacer respecto de la habilitación a la Administración para elaborar los listados de paraísos fiscales y a tal análisis, que se hará más adelante, remite la Corte.

Otra de las consideraciones en torno a esta remisión, es la de que las listas que elabora la OCDE sobre paraísos fiscales obedecen a consideraciones de política que responden primariamente a los objetivos de esa organización, la cual cuenta con un amplio margen de discrecionalidad para incluir, no incluir o excluir a una jurisdicción de sus listados. En efecto, a partir de los criterios generales sobre paraísos fiscales, sobre cuya aplicación, como se ha visto, se desarrollan intensos debates, la OCDE puede optar por no incluir en sus listados a las jurisdicciones de países miembros, a los que somete a un tratamiento especial, o elaborar, para determinar la aplicación de las llamadas medidas defensivas, unos listados de paraísos fiscales no cooperadores, en los que no se incluyen jurisdicciones que no obstante satisfacer todos los criterios para ser consideradas paraísos fiscales, hayan realizado compromisos sobre

intercambio de información y transparencia que, a juicio de la organización, resulten satisfactorios.

Se tiene, por otra parte, que la decisión de incluir o no a un determinado Estado o jurisdicción en un listado de paraísos fiscales, y darle, por consiguiente, un tratamiento especial en atención a esa calificación, comporta, para los Estados que adopten el listado, claros efectos en materia de política exterior, relaciones internacionales y comercio exterior, asuntos todos cuyo manejo, en Colombia, corresponde, dentro del marco de la Constitución y de la ley, al Presidente de la República. Y en ese sentido, decisiones que pueden tener alcance definitorio de la política exterior y de las relaciones exteriores el Estado, serían objeto de una remisión vinculante a los dictados de un organismo internacional, conformado por países de mayor desarrollo económico, del que Colombia no hace parte.

En la medida en que, tal como la remisión está prevista en la ley, la declaración sobre paraísos fiscales que se haga por la OCDE tendría efecto vinculante directo e inmediato en Colombia, la ley habría limitado el ámbito de las competencias constitucionales del Presidente de la República. En efecto, sin perjuicio de la utilidad que puedan tener para identificar a los paraísos fiscales y para la adopción de medidas defensivas, no resulta acorde con la Constitución transferir la capacidad de definir aspectos sustantivos de la política de comercio exterior y de las relaciones internacionales del país a un ente internacional del cual Colombia no hace parte. O dicho de manera más precisa, es contrario a la Constitución deferir al señalamiento de un ente internacional la determinación de asuntos en los cuales existe un amplio margen de discrecionalidad y que tienen directa incidencia en la política de comercio exterior del país. Así por ejemplo, podría resultar que por consideraciones de distinta índole, entre ellas la existencia de un significativo volumen de operaciones reales entre Colombia y un Estado particular, o el propósito de impulsar la integración económica iberoamericana, el interés de Colombia fuese, no obstante que dicho Estado satisfaga los criterios que permitirían calificarlo como un paraíso fiscal, el de no incluirlo en una lista de paraísos fiscales para efectos de las medidas defensivas previstas en la Ley. Pero podría ocurrir que en ese evento, la OCDE, según sus propias consideraciones, decidiese incluir a ese Estado en sus listados. En la medida en que la remisión que hace la ley tiene carácter vinculante inmediato, la política de comercio exterior colombiana e incluso sus relaciones internacionales se verían comprometidas por la decisión adoptada por ese organismo internacional.

No quiere lo anterior decir que no sea posible, en ningún caso, que la ley haga remisiones a la actividad de un organismo internacional, que, como la OCDE en este caso, ha desarrollado amplios estudios sobre una determinada materia. Sin embargo, tales remisiones no pueden comprometer la autonomía del Estado colombiano en el manejo de su política fiscal, de comercio exterior o de relaciones internacionales. Así, por ejemplo, podría resultar admisible a la luz a de la Constitución que, para la elaboración de listados sobre paraísos fiscales, por autoridades colombianas, se tomasen como referencia, los listados elaborados por la OCDE. Pero no cabe que dicha remisión se haga con efecto vinculante directo, en materias que no son susceptibles de una determinación exclusivamente técnica y que comprometen la política exterior del Estado.

Encuentra, por consiguiente, la Corte que la remisión que en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 se hace a la OCDE en relación con los paraísos fiscales resulta contraria a la Constitución.

5.1.2. La remisión a la Guías de la OCDE sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales

La Ley 788 de 2002, en su artículo 28, incorpora al Estatuto Tributario la regulación de un sistema de precios de transferencia, del cual se derivan ciertas obligaciones formales para los contribuyentes y la posibilidad de modificar en determinados supuestos, algunos de los elementos esenciales del impuesto de renta.

De manera general, el demandante considera que la remisión que el artículo 260-9 del Estatuto Tributario hace a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de la OCDE, resulta contraria al principio de legalidad en materia tributaria, porque la aplicación de tales guías en Colombia, podría dar lugar a que con base en ellas se modifiquen elementos esenciales de la obligación tributaria.

Sin embargo, encuentra la Corte que la disposición demandada remite a esas guías únicamente para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo sobre precios de transferencia, y que es la propia ley la que de manera directa ha regulado los distintos aspectos de dicho sistema que pueden incidir sobre los elementos esenciales del impuesto de renta.

Como se ha visto, la fijación de precios de transferencia es una materia que reviste alta complejidad técnica y en relación con la cual, en el plano internacional, la OCDE ha adelantado un importante trabajo, que se plasmó en las mencionadas Guías, las cuales son objeto de permanente revisión y actualización. La remisión a tales Guías, constituye, en ese contexto, un instrumento auxiliar tanto para las empresas como para la Administración Tributaria, a fin de que puedan aplicarse adecuadamente unas normas que no obstante definir con precisión un sistema de precios de transferencia, deben interpretarse en ese complejo contexto. Se trata, pues, de una remisión a criterios técnicos que pueden orientar la interpretación de la ley en su aplicación a casos concretos y que, por consiguiente, contribuye a la determinación de los elementos de un sistema que por su elevado grado de complejidad no pueden ser regulados hasta el menor detalle en la propia ley.

No obstante que las anteriores consideraciones parecerían conducir a la conclusión que la norma acusada no resulta contraria a la Constitución, encuentra la Corte que un análisis más detenido conduce a un resultado distinto.

En efecto, conforme al principio de legalidad en materia tributaria, sólo la ley puede ser fuente de tributos, y a ella corresponde definir los elementos esenciales de la obligación tributaria. Y si bien, tal como se ha mostrado en esta providencia, del principio de legalidad no se deriva la exigencia de que la ley desarrolle hasta en el más mínimo detalle la obligación tributaria, no es menos cierto que la concreción de los elementos de indeterminación que resulten admisibles en la ley, corresponde a quien de acuerdo con la Constitución, pueda ejercer una potestad de regulación de carácter reglamentario, y en particular, al Presidente de la República.

Se produce, de esta manera, para la creación y aplicación de un tributo, una articulación de fuentes formales del derecho, en los términos previstos en la Constitución.

En ese contexto es preciso indagar cual es el alcance de la remisión que se hace en la norma acusada.
Puesto que la norma dispone que para la interpretación de lo dispuesto en el capítulo sobre precios de transferencia del Estatuto Tributario "... serán aplicables ..." las guías de la OCDE, podría concluirse que tales guías tienen el carácter de normas interpretativas.

Tal podría ser el entendimiento de la referida remisión por cuanto el imperativo que ella contiene, claramente, implica que las Guías de la OCDE delimitan las posibilidades interpretativas que pudieran derivarse de las normas del Estatuto Tributario sobre precios de transferencia y, en esa medida, supone una restricción al contenido de la ley a cuya interpretación se aplica. Tal característica, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, es propia de las normas interpretativas. [42]

Sin embargo, esa posibilidad debe descartarse por cuanto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, la norma interpretativa debe tener la misma jerarquía y está sujeta a las mismas condiciones que la norma interpretada. [43] Se incorpora a ella y tiene que tener su mismo nivel jerárquico. No podría un reglamento tenerse como interpretativo de la ley reglamentada.

Si ese fuese el alcance de la remisión, la norma acusada ciertamente resultaría contraria a la Constitución, no solamente porque permitiría que una norma legal sea interpretada de manera auténtica por una norma que no tiene fuerza de ley, sino porque, además, se lesionaría el principio de legalidad tributaria, en la medida en que el sentido de una ley que afecta los elementos esenciales de un tributo sería fijado por una norma que no tiene rango de ley.

Podría decirse, sin embargo, que tal no es el alcance de la remisión que se hace en la norma acusada, puesto que en ella no se pretende que con base en las Guías de la OCDE se fije, de manera general el sentido de las normas del Estatuto Tributario sobre precios de transferencia, sino que sirvan de pautas de interpretación de esas normas en su aplicación al caso concreto.

Sin embargo, el anterior razonamiento no es suficiente para superar la objeción derivada del carácter imperativo que tiene la remisión. Por un lado, porque la interpretación en los casos concretos terminaría por convertirse en una regla general de interpretación que se incorporaría a la ley interpretada, y por otro, dado el carácter imperativo que se desprende de la ley, ya no se trataría de una mera opción interpretativa, sino de una fijación de sentido de carácter vinculante. Así, por ejemplo, no podría la DIAN interpretar una de las disposiciones del Capítulo sobre precios de transferencia, de manera distinta a aquella que resulte de las Guías de la OCDE. Si ello ocurriera así, de manera paradójica, se estaría desconociendo el principio de legalidad, que impone una determinada manera de interpretar la ley, puesto que le fija como único sentido posible el contenido en las Guías. Y como lo sostiene en sus concepto el ICDT, ese sería un elemento de determinación del Tributo. El problema reside en que la disposición que hace la determinación no tiene rango de ley, y no puede por consiguiente, interpretar con alcance imperativo el sentido de la ley, ni constituye norma válida en Colombia, para que pudiese admitirse que tiene capacidad para precisar, en la esfera reglamentaria, las indeterminaciones que, en los niveles que resulten constitucionalmente admisibles, estén presentes en la ley.

De este modo, se tiene que, adicionalmente, no solamente se trata de unas normas que no tienen rango de ley, y por consiguiente no pueden interpretar la ley, sino que se trata de unas disposiciones elaboradas por un organismo internacional, del que no hace parte Colombia, 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.

Se tiene, entonces, que las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, -en realidad son una especie de derecho derivado y programático en el seno de la propia OCDE- y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno.

Con base en las anteriores consideraciones, la remisión contenida en el artículo 260-9 del estatuto tributario habrá de declararse inexequible.

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, pero si que las mismas no pueden tener alcance vinculante en Colombia, y que toda limitación o gravamen que se derive del sistema de precios de transferencia introducido en el Capítulo XI del Estatuto Tributario, debe tener su fuente en la ley.

5.2. La remisión al Gobierno Nacional contenida en el artículo 28 de la Ley 788 de 2002

En el artículo 260-6 del Estatuto Tributario, adicionado a ese ordenamiento por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 se establece una presunción iuris tantum según la cual se considera que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para ese efecto se establece, en lo que a este acápite concierne, que son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale el Gobierno Nacional.

Observa la Corte que, en este caso, a diferencia de la remisión que en la misma disposición se hace a la OCDE y que ya fue objeto de análisis, se trata de una clara habilitación a la Administración para que, en principio, complemente la determinación de la norma legal, mediante la elaboración de un listado de jurisdicciones de menor imposición.

La enunciación que de este modo se haga por el Gobierno, se realizaría específicamente en función de la ley. No estarían presentes en este sentido, los elementos de indeterminación que se predicaban de la remisión a la OCDE, porque resulta claro que para hacer operativa la norma legal el Gobierno tendría que expedir un Decreto en el que de manera precisa se señalase cuales jurisdicciones se consideran de menor imposición para los efectos en ella previstos.

Se ha planteado que esa remisión a la Administración resulta contraria al principio de legalidad tributaria, por cuanto por esa vía se permite que uno de los elementos esenciales del impuesto de renta, la base gravable, sea determinado, no directamente en la ley, sino que quede supeditado a la decisión que el gobierno adopte sobre las jurisdicciones de menor imposición.

Sin embargo, parecería claro, como lo ponen de presente varios de los intervinientes, que los elementos esenciales del impuesto sobre la renta han sido definidos, en principio, directamente por el legislador, en normas distintas de la acusada y en las cuales se establece de manera expresa y clara el hecho generador, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y la tarifa.

Uno de los elementos del impuesto de renta, la base gravable, puede resultar afectado como consecuencia de la aplicación del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, que define el sistema de precios de transferencia, y que no fue demandado en esta ocasión. En efecto, allí se dispone que "[l]os contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes." Agrega esa disposición que "[l]a administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior." De tal manera que, en esa hipótesis, los elementos del tributo ya no se determinan exclusivamente con base en los parámetros generales definidos en la ley, sino que la base gravable se establece a partir de unos elementos especiales previstos de manera separada en la referida disposición y las restantes que la complementan del Capítulo XI del Estatuto Tributario.

En la disposición que es objeto de estudio se establece una presunción que de no ser desvirtuada daría lugar a la aplicación del sistema de precios de transferencia previsto en la ley. Ello no afecta de manera directa la base gravable, porque la misma sólo sería susceptible de ser modificada mediante la aplicación del sistema de precios de transferencia por el hecho cierto de que se trate de una operación entre empresas vinculadas o partes relacionadas, y la presunción que contiene la ley admite prueba en contrario. Cualquier vicio de determinación legislativa de la base gravable, en este caso, se derivaría de la falta de precisión de los conceptos de empresas vinculadas o partes relacionadas, pero la actuación del Gobierno no incide de manera directa sobre los elementos del tributo y por lo tanto la controversia constitucional no se inscribe dentro del principio de legalidad en materia tributaria o de la reserva estricta de ley que en esta materia existe a tenor de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución.

No obstante, lo anterior, es necesario examinar, aún, si se satisfacen las exigencias del principio de legalidad en sentido amplio, en la medida en que el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o gravámenes.

El asunto que se ha planteado admite dos interpretaciones: conforme a la primera cabría incluso una facultad discrecional, en la medida en que en desarrollo de la misma no se afectaría directamente la base gravable, la cual dependería de la efectiva vinculación económica que pueda predicarse de los destinatarios de la norma. Así, el esquema de precios de transferencia

previsto en la ley sólo se aplica si efectivamente se trata de operaciones entre partes vinculadas. Si no hay tal vinculación, el esquema de precios de transferencia no se aplica.

De acuerdo con la segunda interpretación, las dificultades e incluso la imposibilidad de desvirtuar la presunción, conducen a que de la definición de jurisdicción de menor imposición se derive una afectación directa de la base gravable. En ese caso, resultaría exigible un mínimo de determinación legal del concepto cuya concreción se deja al legislador, determinación que no estaría presente en este caso, porque la expresión "menor imposición" queda librada a la absoluta discrecionalidad de la administración. Cualquier jurisdicción que tenga tasas impositivas, en cualquier medida, menores que las de Colombia podría ser incluida en la calificación. Aun así, debe tenerse en cuenta que del artículo acusado se derivan obligaciones meramente instrumentales, bien sea de información, o de declarar las transacciones entre partes vinculadas o relacionadas a precios de mercado. Pero si la presunción no corresponde a la realidad, aun cuando no pueda ser desvirtuada, ello no afectaría el hecho de que, en realidad, el precio se habría fijado entre partes independientes y por consiguiente debería encajar en los rangos que al efecto se contemplan en el sistema de fijación de precios de transferencia, con lo cual la base gravable, finalmente, no se vería afectada.

Lo anterior permitiría concluir que la disposición acusada no viola la estricta reserva de ley del artículo 338 de la Constitución. Sin embargo, como se ha dicho, aún es necesario establecer si la remisión que se hace a la Administración resulta compatible con el principio de legalidad en sentido general.

La norma objeto de revisión es susceptible de dos tipos de interpretación. En un primer sentido resultaría aplicable a las operaciones que se realicen con cualquier jurisdicción que tenga un menor nivel de imposición que Colombia en materia del impuesto sobre la renta. La labor del Gobierno sería, en ese caso, de mera verificación y declaración de certeza. En la medida en que cada jurisdicción puede tener un diferente sistema de impuesto sobre la renta, en cuanto a base gravable, sujetos pasivos y tarifas, resultaría necesario aplicar una metodología que permita hacerlos comparables y esa sería la tarea que tendría que cumplir el Gobierno. Identificar, mediante una operación de conocimiento, cuales son las jurisdicciones que tengan un menor nivel de imposición que Colombia, y declararlo así para efectos de certeza.

Sin embargo, a dicha interpretación se pueden oponer dos consideraciones; por una parte, que la redacción del parágrafo de la norma acusada parece contener una habilitación a la Administración que sustituiría al concepto indeterminado contenido en su primer inciso. Las jurisdicciones de menor imposición son aquellas que señale el Gobierno Nacional, esto es, no las que respondan a ciertos parámetros, sino aquellas que sean señaladas por el Gobierno. Por otra parte, la norma remite, para el mismo efecto, al señalamiento que se haga por la OCDE y es claro que la OCDE, que en principio no ha identificado jurisdicciones de menor imposición, no obraría en función de identificar a las que tengan un nivel de imposición menor que el de Colombia en relación con el impuesto sobre la renta. De esta manera, en el evento en el que la OCDE señalase a determinadas jurisdicciones como de menor imposición, lo haría en función de unos estándares internacionales fijados por la propia organización, que podrían resultar o inferiores o superiores al nivel de imposición que en el impuesto de renta exista en Colombia.

Lo anterior daría piso a una conclusión distinta a la inicialmente contemplada, y según la cual la norma acusada se refiere a jurisdicciones de menor imposición en relación con un cierto estándar internacional. En tal evento, sería susceptible de interpretarse, por ejemplo, en un sentido según el cual "menor imposición" es equivalente a lo que en el panorama internacional

se conoce como “nula o baja imposición”. Y en algunos documentos estas últimas expresiones se utilizan como sucedáneas de la de paraísos fiscales. Sin embargo, ya se ha visto como la OCDE ha precisado que la baja o nula imposición es solo un elemento, necesario, pero no suficiente, para la determinación de un paraíso fiscal. Y habría que concluir, entonces que “menor imposición” significa baja o nula imposición, pero sin que para efectos de la norma resulten exigibles las demás condiciones que se predican de los paraísos fiscales.

De la definición que se adopte en relación con el concepto de “jurisdicciones de menor imposición”, así ella no incida de manera directa sobre la base gravable del impuesto de renta, se derivan importantes obligaciones y consecuencias para los contribuyentes, y encuentra la Corte que su ámbito de indeterminación no es compatible con el principio de legalidad en sentido amplio. En la medida en que no se ha desarrollado un criterio para establecer el ámbito del concepto de menor imposición y que la ley no fija los parámetros para establecerlo, haría falta ese mínimo de materialidad legislativa que resulta indispensable como soporte de la actividad reglamentaria del Gobierno.

5.2. Las remisiones al Gobierno Nacional contenidas en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002

Los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 remiten al Gobierno Nacional para establecer cuáles son los paraísos fiscales a efectos de excluir costos y deducciones en ciertas operaciones o establecer un régimen especial de retención para las mismas.

Es claro que, como se ha dejado establecido, la expresión “paraíso fiscal” no responde, hoy por hoy, a un concepto que pueda aplicarse a partir de su mera enunciación legislativa y sin una previa determinación. No es, o no vale como concepto indeterminado, por el nivel de inseguridad e incertidumbre que se generaría. Nadie sabría si una determinada operación se realiza con persona situada en un paraíso fiscal; habría una determinación ad hoc, a partir de una apreciación discrecional fundamentada en criterios extrajurídicos. No obstante que la Administración debe inscribirse dentro del contexto de lo que pueda considerarse como un paraíso fiscal, la precisión de ello obedece a criterios, económicos y de política fiscal, así como a consideraciones de política exterior, que no están contenidos en la norma legal.

Así, la norma no remite a una realidad económica determinable que responda a la denominación de paraísos fiscales contenida en ella, sino que confiere o habilita al gobierno para determinar cuáles son los paraísos fiscales. En el momento de su aplicación la norma sería claramente determinada porque se sabría a ciencia cierta cuales son para cada momento los paraísos fiscales.

La decisión política, sujeta a la estricta reserva de legalidad, es la de combatir la evasión tributaria desestimulando las operaciones con paraísos fiscales, y para el efecto, dado el caso, gravarlas de manera especial, bien sea mediante la imposición de obligaciones formales o la alteración de las condiciones de tributación aplicables a las mismas.

La determinación del ámbito de la decisión, sin embargo, por la naturaleza del concepto y la imposibilidad legislativa de precisarlo, se deja a la administración.

Así, encuentra la Corte que en esta materia, se tiene:

1. La definición acerca de los países o las jurisdicciones que puedan calificarse como paraísos fiscales a efectos de la ley comporta un margen de discrecionalidad para la Administración, en la medida en que la ley no refiere a un concepto objetivo y determinable conforme a criterios exclusivamente técnicos o económicos, sino que, a partir de la definición de unos criterios generales por la doctrina internacional, o por el propio gobierno, operan otros que pueden resultar determinantes para incluir, no incluir o excluir a una determinada jurisdicción en la lista de paraísos fiscales y que obedecen a consideraciones de política tales como la existencia de compromisos bilaterales o multilaterales o los niveles de comercio real que existan con determinados países.

2. Resulta posible, sin desconocer el principio de legalidad en materia tributaria, que a partir del señalamiento que se haga en la ley de los elementos de un tributo, se deje a la Administración la especificación de algunos de ellos cuando resulte imposible que tal especificación, en razón de la naturaleza de la materia, se haga en la propia ley.

En este caso el concepto relevante es el de imposibilidad legislativa. Cuando hay un propósito constitucionalmente valioso que se incluye en el ámbito de determinación política del tributo, pero cuya realización requiere de una concreción que no es posible incorporar a la misma ley, por consideraciones técnicas, resulta admisible la remisión al reglamento. De manera recíproca, la actividad reglamentaria se tiene como válida cuando ella sea necesaria para la cabal ejecución de la ley. El balance es en este caso muy delicado, porque una interpretación laxa de la idea de imposibilidad legislativa, conduciría a que el legislador trasladase a la Administración los asuntos que la Constitución ha sujetado a expresa reserva de ley, pero, por el contrario, una interpretación demasiado rígida del principio de legalidad, y del tipo de imposibilidad legislativa que habilitaría la remisión al reglamento, conduciría a que asuntos que responden a objetivos constitucionalmente valiosos y respecto a los cuales ha habido una clara y expresa manifestación de voluntad legislativa, no pudiesen ponerse en práctica por déficit insubsanable de determinación en la propia ley.

3. En principio, por la naturaleza de los elementos que inciden en la determinación de los países o las jurisdicciones que pueden calificarse como paraísos fiscales, no resulta posible que tal determinación se haga en la ley. En efecto, se trata de una situación de naturaleza dinámica y cambiante, en función de las variaciones que puedan darse en las legislaciones de los países, sujeta a consideraciones técnicas y de política comercial que afectan las relaciones internacionales del país, sometida a factores tales como compromisos bilaterales o multilaterales entre los Estados y que por consiguiente no puede someterse a la rigidez de la ley.

4. De esta manera, también en principio, cabría que el legislador remita a la Administración para el señalamiento de las jurisdicciones que deban considerarse como paraísos fiscales para los efectos contemplados en la ley, confiriéndole, incluso, un cierto margen de discrecionalidad.

5. Sin embargo, en la medida en que tal remisión afecte de manera directa los elementos de un tributo, materia que es objeto de estricta reserva de ley, el examen acerca de la imposibilidad legislativa para hacer la correspondiente determinación debe ser también estricto y lo mismo se predica del margen de discrecionalidad que resulta constitucionalmente tolerable.

6. En el caso que es objeto de consideración por la Corte, las disposiciones acusadas producen una directa afectación de los elementos del tributo, porque de la calificación de paraísos fiscales que el Gobierno haga de determinadas jurisdicciones, se deriva una afectación inmediata, o bien

de la base gravable, en las operaciones que se realicen con entidades que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en tales jurisdicciones, por efecto de la exclusión de los costos y las deducciones, o bien de la tarifa, en la medida en que la misma cambia para efectos de la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional y de impuesto de remesas.

7. Ello hace imperativo que para el ejercicio de la labor de determinación que se deja a la Administración se presente una de las siguientes condiciones: a) o que el ámbito de determinación que se deja a la Administración se encuentre suficientemente restringido a partir de las características técnicas de la materia cuya extensión es susceptible de precisarse con un alto grado de exactitud, o b) que existan en la propia ley unos parámetros generales que guíen la acción del Ejecutivo.

8. La anterior consideración conduciría, en principio, a la inexequibilidad de las disposiciones acusadas, puesto que ya se ha señalado cómo (i) el concepto de paraísos fiscales, no tiene una significación unívoca en la ciencia económica y, (ii) la ley no fija ningún parámetro para la determinación del mismo por la Administración. Sin embargo, es posible un examen más detenido de estos dos extremos.

9. En cuanto hace a la necesidad de que se establezcan en la ley unos parámetros generales que guíen la acción administrativa, encuentra la Corte que al efecto cabría evaluar la posibilidad de dos alternativas: O dichos parámetros se establecen en la propia ley tributaria, como condición para la remisión a la potestad reglamentaria ordinaria del Presidente de la República, o se considera que la determinación del concepto de paraísos fiscales y las condiciones en las cuales resulta aplicable a jurisdicciones de terceros Estados, debe hacerse a través de una ley marco, en cuanto que involucra consideraciones de comercio exterior, lo cual a su vez remite a una potestad de regulación por el Ejecutivo cuyo contenido es más amplio que el de la potestad reglamentaria ordinaria. En cualquier caso, la necesidad de dichos parámetros legislativos está supeditada a la imposibilidad de determinación técnica del concepto contenido en la ley. Pasa la Corte a examinar esta cuestión.

10. Tal como se ha expresado, el concepto de paraísos fiscales presenta claras dificultades de determinación. Ya se vio cómo la OCDE, organismo al que la propia ley remite para la determinación del concepto, ha dedicado un importante esfuerzo, a lo largo de un buen número de años, a la identificación de los criterios que permitan calificar a una determinada jurisdicción como un paraíso fiscal. Y se puso de presente, también, que no obstante lo anterior, todavía existen serias discrepancias en torno a la pertinencia y suficiencia de esos criterios, algunas de las cuales han llevado a la OCDE a atenuar la manera como aplica algunos de tales criterios [44]. Del mismo modo se indicó que, por otra parte, la OCDE ha manifestado que el listado inicial de paraísos fiscales no está concebido para servir de base para la adopción de medidas defensivas, efecto para el cual se desarrollaría un segundo listado. En ese segundo listado, el énfasis no está en los criterios que permiten identificar un paraíso fiscal, sino en la consideración de si una de tales jurisdicciones está dispuesta a cooperar en materia de información y transparencia.

11. Las anteriores consideraciones llevarían a concluir que como la ciencia económica no puede ofrecer una respuesta unívoca en torno a los paraísos fiscales sería indispensable que la remisión a la Administración estuviese precedida de la fijación por la ley, de los parámetros aplicables a la determinación del concepto, en particular, en cuanto a la identificación de los

criterios generales que servirían de base para hacer la calificación, y de las condiciones en las cuales sería posible incluir, no incluir o excluir a una determinada jurisdicción en los listados.

Sin embargo, también cabría argumentar, que, no obstante que la expresión paraísos fiscales no tiene una significación unívoca, lo cierto es que si tiene un contenido propio, en el cual es posible distinguir, por un lado, jurisdicciones que definitivamente tienen la condición de paraíso fiscal, y por otro, jurisdicciones que definitivamente no pueden encajar en ese concepto. Podría entonces señalarse que entre esos dos extremos existe una zona de penumbra cuya determinación se deja al Ejecutivo, porque, precisamente las dificultades que se han enunciado, harían imposible que tal determinación se hiciese de manera efectiva por la ley.

No obstante, la validez general de esta consideración, considera la Corte que en este caso la misma no es de recibo, por cuanto, por una parte, aunque no se expresa en el texto de la ley, ello se deriva de la experiencia internacional sobre la materia, el concepto de paraísos fiscales requiere una determinación adicional para que sea operativo. Esto es, uno es el concepto de paraíso fiscal y otra la valoración que debe hacerse en torno a las condiciones en las cuales un paraíso fiscal puede ser el destinatario de medidas defensivas. De este modo, no basta con precisar el concepto de paraíso fiscal para que la ley pueda ser operativa, sino que se requeriría, además, precisar en qué casos las disposiciones defensivas previstas en la ley debieran aplicarse a una jurisdicción que encaje en los criterios generales de lo que constituye un paraíso fiscal. Por otra parte, tal como están concebidos los artículos 82 y 83, el señalamiento de una determinada jurisdicción como paraíso fiscal implica una afectación directa de, al menos, uno de los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, la base gravable, en un caso y la tarifa, en otro, razón por la cual la argumentación que sería admisible en el contexto del principio general de legalidad no lo es en el de la reserva estricta de ley prevista en el artículo 338 de la Constitución. Dicha reserva haría imprescindible que, si no es posible definir en la ley, de manera precisa, el concepto de paraísos fiscales, y el mismo no es susceptible de precisa determinación técnica, sea la ley la que señale, al menos, los parámetros dentro de los cuales dicha determinación habrá de hacerse por el Gobierno.

12. Dado que la ley tributaria no señala parámetro alguno para la determinación del concepto de paraíso fiscal y tampoco se ha expedido una ley marco que regule de manera general la materia, la remisión que en los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 se hace al Gobierno Nacional habrá de declararse inexequible.

VII. DECISION

Dado que la Corte ha encontrado que las remisiones al Gobierno Nacional y a la OCDE previstas en los artículos 260-6; 260-9; 124-1, parágrafo 2º y 408, parágrafo, del Estatuto Tributario, son contrarias a la Constitución, y como quiera que dichas disposiciones no pueden aplicarse en ausencia de tales remisiones, la Corte habrá de declarar la inexequibilidad de las normas acusadas.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional actuando en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución.

RESUELVE:

Declarar la INEXEQUIBILIDAD de los artículos 260-6 y 260-9; del parágrafo 2º del artículo 124-1 y del parágrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-690/03

NORMA TRIBUTARIA-Ejercicio de soberanía de los países (Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Competencia del legislador para imponer tributos en el Estado Social de Derecho (Aclaración de voto)

RESERVA DE LEY-Gobierno no tiene facultades extraordinarias para imponer tributos (Aclaración de voto)
Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconciente a veces de manera conciente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambiguedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cuál de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones lexico gráficas.

CONCEPTO JURIDICO-Estructura indeterminada/CONCEPTO JURIDICO-Causas de indeterminación (Aclaración de voto)

CONCEPTO JURIDICO-Límites de indeterminación/CONCEPTO JURÍDICO-Tipos (Aclaración de voto)

Un concepto jurídico es indeterminado sólo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como, por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor.

Referencia: expediente D-4454

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 28 (parcial), 82 y 83 de la Ley 788 de 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, el suscrito magistrado aclara el voto, sobre los siguientes temas:

En primer tema que debo aclarar es que los países en ejercicio de su soberanía pueden determinar cómo manejan sus decisiones tributarias: que gravan y que no; y si deciden hacerlo en qué proporción.

El segundo tema que se debe precisar es el relativo a los conceptos de legalidad, reserva de ley y conceptos jurídicos indeterminados (páginas 19 y 23).

El principio de legalidad apunta a que en el Estado de derecho sólo el legislador puede imponer tributos.

La reserva de ley apunta a otro concepto diverso: A que el Gobierno no tiene competencia para tocar el tema reservado a la ley. No la tiene directamente, ni tampoco de manera indirecta por medio de facultades extraordinarias para imponer tributos.

Respecto de los conceptos jurídicos indeterminados, como lo sostenía Kelsen, las normas jurídicas tienen una estructura indeterminada, a veces de manera inconsciente a veces de manera consiente. Las causas de esta indeterminación son múltiples: Ambigüedad del lenguaje utilizado en las normas; la vaguedad del concepto (no se puede confundir ésta con la primera), etc. Un concepto es ambiguo si tiene más de un significado y en el contexto que se usa se utiliza en un significado y al mismo tiempo en el otro; dicho más claramente, no se distingue en cuál de los varios significados se le está usando. Para evitar este error, que da lugar a una falacia en el razonamiento se utilizan como solución las denominadas definiciones léxico gráficas.

En cambio, un concepto es vago no porque tenga más de un significado, sino que teniendo un significado preciso y existiendo una categoría de objetos a los cuales es claramente aplicable; sin embargo, en el límite existe una zona de nebulosa en la cual no se sabe si a otros objetos también se aplica o no; por ejemplo, el impuesto que se aplica a las casas, ¿se aplica también a los carros-casa? Con el fin de reducir la vaguedad de un concepto se debe utilizar una definición aclaratoria, que cobije no solo a las casas sino también de manera expresa a los carros-casa (o que los excluye expresamente).
La definición de concepto jurídico indeterminado apunta más a los conceptos vagos que a los ambiguos.
Por eso algunos han afirmado que un concepto jurídico es indeterminado sólo cuando sus límites no son bien precisos (o lo que es lo mismo, no está bien delimitado). Se distinguen dos tipos de conceptos jurídicos indeterminados: a) de experiencia, como, por ejemplo, peste; casa que amenaza ruina; cuyos criterios de aplicación remiten a hechos empíricos; y b) conceptos indeterminados de valor; por ejemplo, justo precio; buena fe; democracia; cuyos criterios de aplicación se refieren a juicios de valor.

Así como podemos tener dificultades para determinar si estamos ante un problema sanitario que constituye una peste o no; podemos tener dificultades para decir si el trato es cruel o no y si la conducta fue justa o no. Como se puede observar existen problemas adicionales para los conceptos jurídicos indeterminados de valor, ya que su discusión no versa sobre hechos sino sobre actitudes, lo que los hace subjetivos, pues los juicios de valor intrínsecos y los principios morales no puede ser demostrados ni verificados, no son falsos ni verdaderos.

Fecha ut supra.
JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

[1] Entiéndase por sistema de precios de transferencia: “la obligación para efectos del impuesto de renta de declarar a precios de mercado las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, tanto para el efecto del ingreso como de costos y gastos”. (ZARAMA Vásquez Fernando, Reforma Tributaria Comentada, Editorial Legis, Bogotá, 2003).

[2] Sentencia C-086 de 1998. M.P. Jorge Arango Mejía. [Hace notar la Corte que el texto citado por el interviniente NO HACE PARTE de la sentencia C-086 de 1998, como equivocadamente se afirma.

[3] Tomado de: Ponencia del Dr. Jaime González Bendiksen. XXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Febrero de 1998.

[4] Sobre esta significación general del principio de legalidad, la Corte en Sentencia C-790 de 2002. M.P. Clara Inés Vargas Hernández expresó que “desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789 se consideró que la reserva de ley, en virtud de la cual los derechos y libertades ciudadanas sólo pueden ser restringidos por la ley en cuanto expresión legítima de la voluntad popular, constituye un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente en la realidad.”

[5] Sentencia C-280 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero

[6] Sentencia C-474 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett

[7] Ver, entre otras, las sentencias C-234 de 2002 y C-710 de 2001.

[8] Ibid.

[9] Ibid.

[10] Sentencia C-327 de 1997, M.P. Fabio Morón Díaz

[11] Ver al respecto las siguientes sentencias: C-996 de 2000 y C-939 de 2002.

[12] Ver sentencias C-769 de 1998, M.P. Antonio Barrera Carbonell y C-328 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[13] Ver sentencias C-448 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara y C-1076 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

[14] Sentencia C-150 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

[15] Sentencia C-570 de 1997. MP Carlos Gaviria Díaz, consideración VI.4.2. Ver también, entre otras, la sentencia C-1191 de 2001. Fundamento 39.

[16] Eduardo García de Enterría, Tomás-Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, E. Civitas, Madrid, 1983, reimpresión 1986, p 436.

[17] M.P. Alejandro Martínez Caballero

[18] M.P. Rodrigo Escobar Gil

[19] Por ejemplo, el numeral 1º del artículo 35 del Código Disciplinario Único establece que: "Artículo 35. Prohibiciones. A todo servidor público le está prohibido: 1. Incumplir los deberes o abusar de los derechos o extralimitar las funciones contenidas en la Constitución, los tratados internacionales ratificados por el Congreso, las leyes, los decretos, las ordenanzas, los acuerdos distritales y municipales, los estatutos de la entidad, los reglamentos y los manuales de funciones, las decisiones judiciales y disciplinarias, las convenciones colectivas y los contratos de trabajo."

[20] Sentencia C-328 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

[21] Cabe anotar que el Código Disciplinario Único establece: "Artículo 4º de la Ley 756 de 2002: El servidor público y el particular en los casos previstos en este código sólo serán investigados y sancionados disciplinariamente por comportamientos que estén descritos como falta en la ley vigente al momento de su realización."

[22] Sentencia C-328 de 2003

[23] Corte Constitucional, Sentencia C-265 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. En esta ocasión la Corte declaró INEXEQUIBLE el inciso tercero del artículo 64 de la Ley 675 de 2001. Consideró que "condicionar la posibilidad del cerramiento a una autorización administrativa, sin señalar criterios que impidan dicha apropiación y exclusión, resulta insuficiente para proteger los bienes constitucionalmente garantizados".

[24] Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios". La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las sentencias C-987 de 1999, C-084/95 y C-004/93. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

[25] Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

[26] Ver la Sentencia C-740 de 1999, M.P. Dr. Alvaro Tafur Galvis.

[27] Sentencia C-488 de 2000

[28] Ibid.

[29] En la Sentencia C-040 de 1993, la Corte encontró que no resulta contrario al principio de legalidad tributaria que la ley atribuya al Ministerio de Agricultura la fijación del precio de la panela que se tomará como base gravable de la cuota de fomento panelero, que es una contribución parafiscal. Dijo la Corte en esa oportunidad, que la función atribuida al Ministro de Agricultura, era simplemente una labor administrativa de certificación que facilitaba el cálculo y la prueba de dicho precio, la cual no podía cumplirse de manera arbitraria.

[30] Sentencia C-1067 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño

[31] En la Sentencia C-597 de 2000, la Corte estudió la demanda presentada contra las disposiciones que, por una parte, exoneran del llamado IVA implícito, a las importaciones de bienes cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna, y por otra señalan que corresponde al gobierno publicar la base gravable de ese impuesto. En concepto del demandante, en la norma acusada el legislador incurrió en una indeterminación del impuesto a las importaciones de bienes exentos del IVA, atribuible a la indefinición del concepto de oferta insuficiente de esos productos en el mercado nacional, lo cual había dado lugar a distintas interpretaciones por parte de autoridades nacionales encargadas de este tema económico, en desmedro de los destinatarios de la exclusión del gravamen. Al analizar el problema planteado, la Corte, no obstante que de manera categórica reitero la jurisprudencia conforme a la cual no pueden remitirse al reglamento las materias que son objeto de reserva de ley, concluyó que "... la Corporación en varias oportunidades ha aceptado que por razones de orden técnico y administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la definición de la suma sobre la cual se liquida un tributo, sin que esto suponga una vulneración a la vigencia del principio de legalidad del mismo, pues la determinación particular de la base gravable sigue estando en manos de los órganos representativos de elección popular." La Corte en esa ocasión pudo constatar, a partir de los conceptos emitidos por el Ministerio de Agricultura y por el Departamento de Planeación Nacional y que sirvieron de base para el Decreto en el cual el Gobierno definió el concepto de "oferta insuficiente para atender la demanda interna"[31], que tal concepto no tiene una significación unívoca en la ciencia económica; sin embargo concluyó que "... no se puede afirmar que la definición de dicho concepto haya quedado librada al arbitrio de la autoridad encargada de interpretar y aplicar la norma, con grave atentado del ordenamiento superior, pues si bien dicha labor de precisión corresponderá al Ministerio de Hacienda, éste deberá hacerlo con sujeción a precisos marcos de acción." Agregó la Corte que el legislador había establecido unas bases ciertas y determinables para señalar la suma concreta sobre la cual se liquidará el gravamen de que trata la norma acusada y que por el carácter técnico de esa labor, la misma corresponde a la Administración, "... sin que pueda endilgarse el ejercicio absolutamente discrecional de una función, pues como se ha visto ésta se encuentra reglada, lo que permitirá el debido cumplimiento de los mandatos legales establecidos en la disposición acusada, con sujeción a los artículos 113, 189-11 y 338 de la Carta Política."

[32] En la Sentencia C-842 de 2000 la Corte se pronunció sobre la constitucionalidad de un artículo de la Ley 488 de 1998, que modificó el inciso segundo del artículo 36-1 del Estatuto Tributario, para disponer que "Cuando la utilidad provenga de la enajenación de acciones de alta o media bursatilidad, certificada así por la Superintendencia de Valores, realizada a través de una bolsa de valores, ésta no constituye renta ni ganancia ocasional". En esa oportunidad el demandante sostenía que el artículo acusado delegaba en la Rama Ejecutiva una función inherente y privativa del Congreso de la República, como es la de determinar los ingresos gravados con el impuesto de renta, y cuáles son considerados como no constitutivos de renta para efectos de este impuesto con lo cual se vulneraban los artículos 150 y 338 de la Constitución. Para resolver el problema planteado, la Corte consideró que conforme a la jurisprudencia de la Corporación "... nociones de tipo técnico, que estaban presentes en la valoración de ciertos conceptos económicos que incidían en la determinación de la base gravable de los respectivos impuestos, justificaban que se defiriera a algunas autoridades tal valoración o el señalamiento del método para establecerla, dado que el Congreso no podía, dada la naturaleza de las cosas, ejercer esa función en razón de las circunstancias cambiantes dependientes del mercado o altamente técnicas."

[33] En la Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, la Corte, al estudiar la posibilidad de que se remita a las entidades de control la fijación de los métodos para hacer la valoración patrimonial de ciertos activos, señaló que si bien "... en desarrollo del principio de legalidad del impuesto es menester que la fijación del mismo incluya la determinación de los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, ello no significa que la ley, las ordenanzas o los acuerdos tengan que señalar las sumas concretas sobre las cuales ha de liquidarse el impuesto. Razones de tipo administrativo y por sobre todo de carácter técnico, conducen a desechar esta interpretación extrema del principio de legalidad del tributo.".

[34] En la sentencia C-467 de 1993, la Corte examinó, entre otros asuntos, si la remisión que hace la ley al avalúo catastral para la determinación de la base gravable del impuesto predial resultaba contraria al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución. No obstante que la manera de cumplirse el avalúo catastral no estaba contenida en norma de rango legal, sino en un reglamento, consideró la Corte que en la medida en que el avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario, el hecho de que el mismo, alternativamente con el autoevalúo, constituya la base gravable del impuesto, "... es tan sólo un parámetro que el legislador dentro de una política impositiva consideró como el más apropiado, pues si la propiedad va a representar una base impositiva, lo más lógico es que se le dé un valor para tales efectos. Y el único valor real de una cosa es el precio que ésta tiene en el mercado."

[35] Consultar igualmente la Sentencia C- 467 de 1993, M.P. Carlos Gaviria Díaz, en la cual se hizo mención a este tema respecto del impuesto predial.

[36] "…Because the arm's length principle puts associated and independent enterprises on a more equal footing for tax purposes, it avoids the creation of tax advantages or disadvantages that would otherwise distort the relative competitive positions of either type of entity. In so removing these tax considerations from economic decisions, the arm's length principle promotes the growth of international trade and investment". Transfer Pricing Guidelines… Ob. Cit. Sección I-3.

[37] Juan Pablo Godoy, Ponencia XXII Jornadas de Derecho Tributario

[38] En su Reporte de 1987 la OCDE concluyó que un buen indicador de que un país estaba actuando como un paraíso fiscal era que tal país se presentase a si mismo o fuese generalmente reconocido como tal, en lo que se denominó "reputation test".

[39] El concepto de movilidad geográfica se considera relevante para la identificación de los paraísos fiscales debido a que, precisamente, se trata de atraer hacia esas jurisdicciones, actividades económicas que no requieran de un sustrato material y que por consiguiente pueden desplazarse con facilidad de una a otra jurisdicción. En la actualidad, por ejemplo, con el avance tecnológico y la disminución de las restricciones cambiarias, la actividad financiera es altamente móvil entre jurisdicciones.

[40] Así, por ejemplo, la jurisdicción de la Isla de Mann, de nula imposición, pertenece a la Gran Bretaña.

[41] OCDE, 1998 Report, Harmful Tax Competition: An emerging Global Issue. www.ocde.org

[42] Ver Sentencia C-1246 de 2001 M.P. Rodrigo Uprimny Yepes

[43] Ibid.

[44] En particular, como se señaló, el relacionado con la ausencia de actividad real.