

unir

UNIVERSIDAD
INTERNACIONAL
DE LA RIOJA

Universidad Internacional de La Rioja
Máster en Fiscalidad Internacional

Implementación de las acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS en Colombia

| | |
|---------------------------------------|---|
| Trabajo fin de máster presentado por: | JUAN CARLOS DIAZ VELANDIA |
| Titulación: | Implementación de las acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS en Colombia |
| Área jurídica: | Fiscalidad Internacional en Colombia |
| Director/a: | Dr. JUAN RAMÓN MEDINA CEPERO |

Bogotá, D.C. (Colombia)

Julio 25 de 2018

Firmado por: Juan Carlos Díaz Velandia

INDICE DE CONTENIDOS

| | |
|--|-----------|
| ABREVIATURAS | 5 |
| ABSTRACT | 6 |
| RESUMEN..... | 6 |
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 7 |
| 1.1. Justificación | 7 |
| 1.2. Antecedentes..... | 7 |
| 1.3. Objetivos..... | 8 |
| 1.4. Metodología..... | 8 |
| 2. PLAN DE ACCIÓN BEPS..... | 9 |
| 2.1. Antecedentes históricos..... | 9 |
| 2.2. Acciones 8-10 Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor. | 9 |
| 2.2.1. Intangibles | 10 |
| 2.2.2. Acuerdo de reparto de costes..... | 13 |
| 2.2.3. Atribución contractual de riesgos..... | 15 |
| 2.2.4. Método de distribución del resultado | 16 |
| 2.2.5. Materias Primas..... | 17 |
| 2.2.6. Servicios intragrupo de bajo valor añadido..... | 18 |
| 2.3. Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia | 19 |
| 2.3.1. Master File o Archivo Maestro | 20 |
| 2.3.2. Local File o Archivo Local..... | 21 |
| 2.3.3. Country by Country Report o Informe País por País | 22 |
| 2.3.4. Mecanismos intergubernamentales de intercambio de información CBCR | 23 |
| 3. NORMATIVIDAD COLOMBIANA PARA IMPLEMENTAR LAS ACCIONES 8-10 Y 13 DEL PLAN BEPS | 24 |
| 3.1. Antecedentes históricos..... | 24 |
| 3.2. Ley 1819/2016..... | 25 |
| 3.2.1. Commodities..... | 25 |
| 3.2.2. Documentación comprobatoria..... | 25 |
| 3.2.3. Intercambio automático de información | 26 |
| 3.3. Decreto 2120/2017 | 26 |
| 3.3.1. Informe Local (Local File) | 27 |
| 3.3.2. Informe Maestro (Master File) | 27 |
| 3.3.3. Informe País por País (CBCR) | 28 |
| 3.3.4. Operaciones con commodities (Materias Primas) | 30 |
| 3.3.5. Servicios intragrupo..... | 30 |
| 3.3.6. Acuerdos de costos compartidos..... | 31 |
| 3.4. Ley 1661/2013..... | 32 |
| 3.5. Resolución 71/2017 | 32 |
| 3.6. Aspectos pendientes de implementar..... | 33 |
| 3.6.1. Intangibles | 33 |

| | |
|---|-----------|
| 3.6.2. Atribución contractual de riesgos..... | 34 |
| 4. DERECHO COMPARADO..... | 35 |
| 4.1. Consideraciones generales | 35 |
| 4.2. Estados Unidos | 35 |
| 4.3. México | 37 |
| 4.4. Perú..... | 38 |
| 4.5. Ecuador | 40 |
| 5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS..... | 42 |
| BIBLIOGRAFIA..... | 46 |

INDICE DE ANEXOS

Anexo No 148
Anexo No 2.....49

ABREVIATURAS

| | |
|--------|---|
| AAC: | Acuerdos entre Autoridades Competentes. |
| AIIT: | Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria. |
| APV: | Acuerdos previos de valoración. |
| ARC: | Acuerdo de reparto de costes. |
| BEPS: | Base Erosion and Profit Shifting, por sus siglas en inglés. Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones. |
| CAN: | Comunidad Andina de Naciones. |
| CBCR: | Country by Country Report, por sus siglas en inglés. Informe país por país. |
| DANE: | Departamento Administrativo Nacional de Estadística |
| DIAN: | Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. |
| EMN: | Empresa Multinacional |
| EP: | Establecimiento permanente. |
| ET: | Estatuto Tributario. |
| G20: | Grupo de los veinte. |
| IDV: | Intangibles de difícil valoración |
| IRS: | Internal Revenue Service |
| MHCP: | Ministerio de Hacienda y Crédito Público |
| OCDE: | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. |
| PT: | Precios de Transferencia. |
| SUNAT: | Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. |
| UIAF: | Unidad de Información y Análisis Financiero. |
| UIT: | Unidad Impositiva Tributaria. |
| UVT: | Unidades de Valor Tributario. |
| XML: | Lenguaje de marcas extensible. |

IMPLEMENTACIÓN DE LAS ACCIONES 8-10 Y 13 DEL PLAN BEPS EN COLOMBIA

ABSTRACT

In this paper, a review is made of those BEPS actions related to transfer pricing, such as actions 8-10 “Aligning transfer pricing outcomes with value creation” and action 13 “Guidance on transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting” and how Colombia has advanced in their implementation. Likewise, a comparison is made of how the implementation of these actions has advanced in other countries of the region and some Colombian trading partner’s. After that, a series of conclusions and proposals related to the subject are presented.

Key words: BEPS Project, Transfer Pricing, Intangible, Value creation, Documentation.

RESUMEN

En el presente trabajo se hace una revisión de aquellas acciones BEPS relacionadas con los precios de transferencia, tales como las acciones 8-10 “Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor” y la acción 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia” y como ha avanzado Colombia en la implementación de las mismas. Asimismo, se realiza una comparación de cómo ha avanzado la implementación de estas acciones en otros países de la región y algunos socios comerciales de Colombia. Finalmente, se presentan una serie de conclusiones y propuestas relacionadas con el tema.

Palabras clave: Plan BEPS, Precios de transferencia, Intangibles, Creación de valor, Documentación

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación

Es indiscutible la importancia que reviste el plan de acción BEPS, dadas las conocidas estrategias de planificación agresiva que utilizan los contribuyentes a nivel mundial que han impactado el recaudo tributario en los distintos países, en especial en los que se encuentran en vías de desarrollo.

Algunas de estas acciones se encuentran asociadas a los precios de transferencia como son las acciones 8-10 “Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor” y la acción 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, acciones con alto impacto dentro de la tributación en Colombia.

Por estas razones en el presente trabajo se revisará el estado en el que se encuentra la implementación de dichas acciones en Colombia, así como en otros países de la región y socios comerciales, dada la importancia de implementar las acciones BEPS en forma ágil y coordinada con el resto del mundo, lo cual permitirá que no se presenten supuestos de doble no imposición y de esta forma evitar que el recaudo de impuestos en el país resulte más afectado.

1.2. Antecedentes

Colombia no está exento del impacto global que ha tenido la práctica de erosión de bases gravables y transferencia de beneficios por parte de las grandes empresas multinacionales, razón por la cual ha participado activamente en la construcción del Plan BEPS junto a los países del G20 y la OCDE.

Varias de estas prácticas están asociadas a la manipulación de la información reportada en precios de transferencia por parte de los contribuyentes a la administración tributaria, siendo problemas recurrentes los relativos a la valoración de intangibles, los acuerdos de reparto de costes, la atribución contractual de riesgos, la

prestación de servicios intragrupo y la valoración de las materias primas entre ellas el carbón, el petróleo y el ferroníquel.

1.3. Objetivos

El objetivo principal de este trabajo es establecer el grado de implementación por parte de Colombia de las acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS, al contrastar lo planteado en dichas acciones con la normatividad vigente respecto a estos temas. Asimismo, se plantean como objetivos específicos: verificar cuales son los desarrollos más recientes con relación al tema de intangibles, acuerdos de reparto de costes, atribución contractual de riesgos, materias primas, servicios intragrupo de bajo valor añadido y documentación sobre precios de transferencia; establecer el grado de implementación de estas acciones en otros países de la región y socios comerciales de Colombia.

Lo anterior con el fin de presentar unas conclusiones y propuestas sobre los cambios que debe realizar Colombia con el fin de implementar las recomendaciones de la OCDE con relación a las Acciones 8-10 y 13 de BEPS.

1.4. Metodología

Teniendo en cuenta la importancia de los temas anteriores, en el presente trabajo se realiza una revisión de los últimos informes de la OCDE con relación a las acciones 8-10 y 13 del Plan de Acción BEPS, contrastando dicha información con el grado de avance de la normatividad colombiana en estos temas.

De forma similar se contrastarán los informes de la OCDE con el grado de avance de la normatividad de otros países tales como Estados Unidos, México, Perú y Ecuador, principales socios comerciales de Colombia.

2. PLAN DE ACCIÓN BEPS

2.1. Antecedentes históricos

El Plan de acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), surge como respuesta de los países que conforman el Grupo de los 20 (G20) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a los problemas de fiscalidad internacional entre los que se destaca la caída en el recaudo de las administraciones tributarias como consecuencia de las estrategias agresivas de planificación fiscal, tal como lo indica la OCDE 2015¹.

El Plan BEPS contiene un listado de 15 acciones a implementar dentro de las cuales se encuentran las acciones 8-10 “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor” y la Acción 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, acciones encaminadas a perfeccionar la aplicación del principio de plena competencia y articularlo con el concepto de creación de valor, así como de estandarizar la información que en materia de precios de transferencia (en adelante PT) deben presentar los contribuyentes a sus administraciones tributarias en todo el mundo.

A continuación, se realizará una breve presentación de los ítems más importantes que contemplan estas acciones en materia de PT:

2.2. Acciones 8-10 Asegurar que los resultados de precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

En la Acción 8, tal como lo indica la OCDE 2015², se aborda la problemática relativa a las operaciones de PT en las cuales se involucran activos intangibles, que permiten alterar las bases gravables de los distintos países involucrados, ya que por lo general

¹ OCDE. 2015. Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, pp. 7.

² Ibíd., pp. 17-18.

esta clase de activos son muy específicos de cada industria, tienen una difícil valoración y por ende se dificulta la cuantificación adecuada de la remuneración de los mismos entre las partes.

Por su parte la Acción 9, tal como lo indica la OCDE 2015³, hace frente a la atribución contractual de riesgos, la cual puede afectar el cálculo de las distintas bases gravables por la alteración en la remuneración de los diversos riesgos asociados.

De forma similar la Acción 10, como lo indica la OCDE 2015⁴, aborda el tema de la atribución de beneficios que se puede presentar en las diversas operaciones vinculadas, con las cuales también se alteran las diferentes bases gravables, manipulando los métodos de valoración de PT.

Adicionalmente, se incluyen disposiciones relativas a transacciones con materias primas de gran interés para los países en vía de desarrollo y los servicios intragrupo de bajo valor añadido.

Como resultado global de la aplicación de las acciones 8-10 de BEPS se busca como el título sugiere, alinear las remuneraciones de las distintas empresas vinculadas con el aporte a la creación de valor efectuada por las mismas. Lo anterior, permite combatir la práctica de incrementar los beneficios de una vinculada en forma artificial, atribuyéndole la propiedad de un intangible complejo, la distribución de riesgos por vía contractual sin respaldo real o la atribución de un beneficio que no se encuentra en línea con el aporte de la vinculada a la creación de valor del grupo.

2.2.1. Intangibles

Tal como lo indica la OCDE 2016⁵, las acciones del Plan BEPS en esta materia incluyen el ajuste del Capítulo VI de las Directrices de PT, con el objetivo de cerrar la puerta a las maniobras efectuadas por los contribuyentes para erosionar las bases

³ OCDE. 2015. op. cit., pp. 17-18.

⁴ *Ibíd.*, pp. 17-18.

⁵ OCDE. 2016. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, pp. 71-154.

imponibles y trasladar beneficios entre diferentes jurisdicciones, mediante la utilización de intangibles.

De acuerdo con la línea trazada por este Plan⁶, se requiere que cada uno de los intervinientes en una transacción que involucre intangibles sea remunerado en función de la creación de valor y los riesgos reales asumidos en la operación, que las administraciones tributarias cuenten con información de calidad y que se eliminen las inquietudes planteadas en la utilización de los distintos métodos de valoración de estas operaciones.

Con relación al tema de remuneración de las partes la OCDE⁷ avanza en el criterio de la creación de valor como elemento clave, es decir, se debe evaluar cuál es el aporte de una entidad en la creación, desarrollo, mantenimiento, mejora, protección, explotación o transmisión de un intangible, apoyado como siempre en un análisis funcional detallado, en el análisis de los riesgos reales asumidos por cada parte y en la forma y riesgo de financiación de la operación sujeta a estudio. De esta forma, se puede asignar la remuneración adecuada a cada parte y no simplemente atendiendo al criterio de propiedad.

Para lo anterior es claro determinar en qué casos estamos frente a un intangible y en cuales no, por ello la OCDE los define de la siguiente manera:

“... el término “intangible” se refiera a un bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables...”⁸

Esta definición abarca, pero no se limita al concepto de propiedad del intangible, a la definición contable o legal del mismo, como lo indica la OCDE 2016.b.⁹, para lo cual da ejemplos claros de cuando un gasto del periodo puede ser considerado como intangible¹⁰. Lo anterior permite incluir como intangibles algunos activos que antes no eran considerados como tal o excluir algunos intangibles que pueden no serlo. El

⁶ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 71-154.

⁷ *Ibíd.*, pp. 71-154.

⁸ *Ibíd.*, pp. 75.

⁹ *Ibíd.*, pp. 75.

¹⁰ Inversión en I+D, publicidad y mercadotecnia, según las circunstancias.

criterio finalmente es la creación de valor, la realidad de la operación y si la misma se llevaría a cabo entre terceros independientes.

En cuanto al tema de los riesgos, la OCDE 2016.b.¹¹ enuncia los riesgos de desarrollo, dentro de los cuales se encuentra el riesgo de obsolescencia, los riesgos que la inversión en I+D o la comercialización resulte fallida, el riesgo de infracción, los riesgos de explotación, entre otros. El objetivo es identificar claramente cuál de las partes de la operación vinculada es la que soporta efectivamente este tipo de riesgos y que la misma sea remunerada de acuerdo con ello.

Otro tema importante en materia de intangibles corresponde con la posibilidad de evaluar los rendimientos a posteriori de un intangible. Como reconoce la OCDE 2016.b.¹², la remuneración estimada de un intangible a priori suele ser infravalorada o sobrevalorada. Ahora, las recomendaciones permiten realizar un ajuste a la remuneración efectuada a priori, teniendo en cuenta los resultados a posteriori, los cuales pueden verse afectados de diversas formas¹³. Este ajuste permitirá realizar correcciones en la remuneración de las partes (al alza o a la baja) con resultados reales reduciendo la incertidumbre en la asignación de remuneraciones asociadas a los distintos riesgos y funciones asumidos.

En cuanto a los métodos de valoración de operaciones que involucran intangibles, la OCDE 2016.b.¹⁴ sostiene que la selección del mejor método de valoración debe tener en cuenta las consecuencias económicas de la operación, así como las funciones, activos y riesgos asumidos por cada una de las partes. Si bien en principio, cualquiera de los métodos puede ser aplicado de acuerdo con la especificidad de la operación, al no existir operaciones que permitan dar aplicación al precio de venta no controlado, debe tenerse presente que los métodos de precio de reventa y margen neto operacional no generan la fiabilidad requerida para la valoración de estas operaciones.

¹¹ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 92.

¹² *Ibíd.*, pp. 93.

¹³ Desastres naturales, fallo de activos, retiro de productos del mercado, innovación tecnológica que produce obsolescencia o fallo en proyecciones financieras.

¹⁴ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op.cit., pp. 109-110.

Por lo anterior, el método más adecuado para valorar operaciones que involucren intangibles será el de distribución del resultado,¹⁵ sobre el cual se profundizará más adelante.

Con relación a los intangibles de difícil valoración (en adelante IDV), la OCDE, los define de la siguiente manera:

“...abarca intangibles o derechos en intangibles para los que, en el momento de su transmisión entre empresas asociadas, (i) no existen comparables fiables, y (ii) en el momento de la operación, las proyecciones de flujos de efectivo futuros o los ingresos que se prevé obtener con el intangible transferido, o las hipótesis utilizadas en la valoración del intangible son muy inciertas, lo que dificulta predecir el nivel de éxito en última instancia del intangible en el momento de la transmisión...”¹⁶

De forma similar, la OCDE 2016.b.¹⁷ indica que en la valoración de los IDV las administraciones se enfrentan a posibles asimetrías de información, ya que dichas entidades no cuentan con el conocimiento empresarial, ni el acceso a la información detallada de la operación para tener la capacidad de evaluarla y replantearla según el caso. Por lo anterior, la OCDE incorpora en sus directrices la posibilidad que las administraciones tributarias puedan utilizar los rendimientos a posteriori¹⁸ como una medida para evaluar si el contribuyente realizó en su momento una valoración del intangible a precios de mercado, teniendo en cuenta los factores previsibles para hacerlo.

2.2.2. Acuerdo de reparto de costes.

Tal como lo indica la OCDE 2016¹⁹, las acciones del Plan BEPS en esta materia incluyen el ajuste del Capítulo VIII de las Directrices de PT, con el mismo objetivo planteado en las modificaciones en materia de intangibles, es decir, cerrar la puerta a las maniobras efectuadas por los contribuyentes para erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios entre diferentes jurisdicciones mediante la utilización de acuerdos de reparto de costes (en adelante ARC).

¹⁵ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit. pp. 110.

¹⁶ *Ibíd.*, pp. 122.

¹⁷ *Ibíd.*, pp. 121-124.

¹⁸ Con ciertas excepciones sujetas a prueba por parte del contribuyente.

¹⁹ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 179.

Nuevamente como lo indica este Plan²⁰, se requiere que cada uno de los intervinientes en una transacción en la que se asumen diferentes riesgos, funciones y se distribuyen costes, se encuentre en función de la creación de valor y por tanto estén valorados conforme al principio de plena competencia.

Antes de continuar con el estudio de los ARC, es importante tener claro cuál es la definición de la OCDE, para este tipo de acuerdos:

“...son acuerdos contractuales especiales entre empresas para compartir las contribuciones y los riesgos inherentes al desarrollo, producción u obtención conjuntos de servicios o activos tangibles o intangibles, entendiéndose que se espera que dichos servicios o activos tangibles o intangibles produzcan beneficios para los negocios de cada uno de los participantes...”²¹

Tal como se indicó en el tema de los intangibles y en general al realizar la valoración de cualquier tipo de operación incluyendo los ARC, lo realmente importante es tener claro cuál es la operación que se está analizando, quienes son los participantes, evaluar claramente los riesgos de la operación y quien los está asumiendo, para así asignar en forma consistente con lo anterior, una remuneración que cumpla con el principio de plena competencia.

En el caso específico de los ARC indica la OCDE 2016.b.²², debe tenerse presente, una relación proporcional entre el aporte efectuado al ARC y el beneficio esperado del ARC, teniendo en cuenta que algunos de los beneficios de un ARC pueden ser inciertos o diferidos en el tiempo. Lo anterior es importante para establecer una remuneración adecuada de acuerdo con los riesgos asumidos por cada parte, ya que estos son compartidos.

Para este tipo de acuerdos también es relevante como lo manifiesta la OCDE 2016²³, determinar quiénes son los participantes del ARC y la clave principal para lograrlo es determinar si el participante tendrá beneficios del ARC, si ejerce control sobre los riesgos asumidos y si tiene la capacidad financiera para asumirlos, de lo contrario

²⁰ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 71-154.

²¹ *Ibíd.*, pp. 177.

²² *Ibíd.*, pp. 180.

²³ *Ibíd.*, pp. 183-184.

deberá ser considerado como un proveedor del ARC y ser remunerado como tal, cumpliendo con el principio de plena competencia, pero sin ser tenido en cuenta dentro del ARC.

Como podemos apreciar, los ARC son instrumentos muy útiles en el desarrollo de actividades complejas por parte de los contribuyentes, sin embargo, este tipo de acuerdos pueden ser utilizados para alterar las bases gravables y trasladar beneficios a otras jurisdicciones, bien sea, por la inclusión de participantes que no recibirán beneficios reales del ARC o por la distribución de beneficios sin seguir las pautas de plena competencia, teniendo en cuenta que en la conformación de los ARC es usual encontrar IDV que dificultan a una administración tributaria la adecuada valoración de contribuciones versus beneficios del ARC.

Es por ello que la OCDE dedica un apartado especial a revisar este tipo de acuerdos con el fin de entregar pautas tanto a contribuyentes como a administraciones tributarias de la manera en que deben ser valorados los aportes al ARC, qué criterios se deberían tener en cuenta a la hora de distribuir los beneficios del mismo y a quienes se les debe considerar participes susceptibles de recibir dichos beneficios.

2.2.3. Atribución contractual de riesgos

En este tema la OCDE 2016.b.²⁴, indica que los riesgos de una operación pueden ser plasmados en un contrato, el cual puede ser el punto de partida, para establecer que parte asume cuales riesgos y en el mismo sentido establecer que parte de los beneficios o pérdidas asumirá por la asunción de dichos riesgos. Sin embargo, también es clara en indicar que se debe evaluar la operación por completo para determinar, si lo que indica el contrato, corresponde con la realidad de la operación y si quien contractualmente asume el riesgo en realidad, si lo soporta y asume las consecuencias de este.

Como ya se ha indicado, se debe acudir a la realidad de la operación y no dar por sentado que los riesgos repartidos mediante un acuerdo corresponden con los riesgos

²⁴ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 33.

y remuneraciones asumidos por los participantes. También la OCDE 2016.b.²⁵, hace un llamado a las administraciones tributarias al evaluar estas operaciones, a que tengan en cuenta, que en el momento de la auditoría los riesgos posiblemente ya se evidenciaron y se materializaron, pero que el contribuyente al momento de repartir los riesgos y valorarlos no podía tener conocimiento de la situación final de la operación.

2.2.4. Método de distribución del resultado

Tal como se indicó en el apartado 2.2.1., uno de los métodos más adecuados cuando no se puede utilizar el método del precio no controlado, es el método de distribución del resultado. La OCDE 2016.b.²⁶ sugiere, que para aplicar este método se cuente con información detallada y fiable sobre los ingresos, gastos y criterios de distribución de los resultados. Igualmente, deberá tenerse en cuenta las funciones, activos y riesgos involucrados en la operación.

Así mismo señala la OCDE 2016.b.²⁷, que este método puede ser usado tanto para la venta de la totalidad de un intangible, como para valorar intangibles desarrollados parcialmente, caso en el cual se debe tener precaución con la valoración efectuada ya que el aporte del intangible puede no estar asociado con el coste antes y después de su transmisión. También puede ser utilizado en la valoración operaciones de transmisión de derechos limitados de intangibles mediante licencia o cuando se utilizan intangibles únicos y valiosos²⁸.

Como se puede observar, la OCDE es partidaria de la utilización del precio de venta no controlado para la valoración de intangibles y a falta de información comparable válida para aplicar este método, sugiere la utilización del método de distribución de resultados, tomando en cada caso las adecuadas precauciones.

Vale la pena indicar que la OCDE 2016.b.²⁹, está trabajando en mejorar y complementar las Directrices de PT en lo relacionado con el método de distribución

²⁵ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 34.

²⁶ *Ibíd.*, pp. 112.

²⁷ *Ibíd.*, pp. 113.

²⁸ *Ibíd.*, pp. 127.

²⁹ *Ibíd.*, pp. 63-69.

del resultado. Si bien en este informe final de 2015 no hay modificaciones, si existe un plan de acción para revisar y ajustar este método a fin de hacerlo más fiable y preciso para la medición de ciertas operaciones para las cuales es sugerido. Actualmente la OCDE ha publicado varios borradores para discusión pública y una guía adicional para la aplicación del método en EP's.

2.2.5. Materias Primas

La OCDE 2016.b.³⁰ indica en su informe final 2015, que el tratamiento de operaciones efectuadas con materias primas o commodities, requiere de la modificación del Capítulo II de las Directrices de PT, en el sentido de incluir pautas para evitar la erosión de la base gravable cuando este tipo de mercancías son negociadas entre partes vinculadas.

Así, dentro de las pautas incorporadas por la OCDE 2016³¹ encontramos que se establece el método de precio libre comparable, como el método de PT más favorable para valorar operaciones con materias primas o commodities. Este precio libre comparable hará referencia al precio por el cual se cotiza la materia prima en un mercado en el que habitualmente se transe el producto, bajo condiciones similares en un momento dado.

También indica la OCDE 2016.b.³², que dentro de los aspectos a tener en cuenta para la fijación del precio es importante la cantidad, las características y la calidad del producto, el transporte, los seguros y en general las condiciones de entrega. De establecerse diferencias significativas en las anteriores condiciones, se pueden realizar los ajustes pertinentes.

Del mismo modo la OCDE 2016.b.³³ establece la fecha de la operación, como uno de los factores clave a la hora de determinar el precio de la materia prima. En este caso se indica que el contribuyente puede demostrar la fecha efectiva de negociación mediante documentos soportes tales como contratos o acuerdos y en caso de no

³⁰ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 59.

³¹ *Ibíd.*, pp. 61.

³² *Ibíd.*, pp. 61.

³³ *Ibíd.*, pp. 61-62.

contar con esta documentación o poder demostrar la fecha de la transacción, se faculta a la administración tributaria a establecer esta fecha con base en documentos tales como el conocimiento de embarque o similar.

Con estas medidas se pretende evitar que los contribuyentes erosionen las bases gravables especialmente en los países en desarrollo que suelen ser exportadores de commodities, fijando unas pautas que permiten a las partes establecer el método de valoración más adecuado, la forma de establecer el precio y criterios para determinar la fecha efectiva de la transacción cuando la misma no pueda ser probada por el contribuyente.

2.2.6. Servicios intragrupo de bajo valor añadido

En el caso de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, el Plan BEPS³⁴ incluye modificaciones al Capítulo VII de las Directrices sobre PT, con el objetivo de evitar la erosión de la base imponible mediante pagos usuales como cargos por casa matriz o gastos administrativos entre vinculados económicos.

Para continuar con el estudio de este tema es importante introducir la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido que indica la OCDE:

“...Los servicios intragrupo de bajo valor añadido a efectos del enfoque simplificado son aquellos que prestan uno o varios miembros de un grupo multinacional por cuenta de otros miembros del grupo, que:

- tienen un carácter auxiliar o de apoyo,*
- no constituyen la actividad principal del grupo multinacional (es decir, no representan actividades que generan beneficios ni contribuyen a las actividades con importancia económica del grupo multinacional),*
- no requieren del uso de intangibles únicos y valiosos, ni conducen a la creación de intangibles únicos y valiosos, y*
- no conllevan la asunción o el control de un nivel alto o significativo de riesgo, ni generan un nivel de riesgo significativo para el proveedor del servicio...”³⁵*

Teniendo en claro lo anterior, la OCDE 2016³⁶ recopila una serie de ejemplos de actividades que pueden ser consideradas en términos generales como servicios de bajo valor añadido tales como: servicios de contabilidad y auditoría, gestión de

³⁴ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 155.

³⁵ *Ibíd.*, pp. 168.

³⁶ *Ibíd.*, pp. 169-171.

cuentas por cobrar o por pagar, selección de personal, capacitación del personal, servicios de nómina, prevención de riesgos laborales, servicios asociados a las tecnologías de la información, servicios jurídicos, cumplimiento de obligaciones tributarias y servicios administrativos entre muchos otros. Este listado de ejemplos junto con la definición de servicios intragrupo de bajo valor añadido permite dilucidar qué tipo de servicios pueden ser incluidos en esta categoría.

Para este tipo de servicios antes enunciados, la OCDE propone una forma alternativa de determinar la retribución de tal forma que sea más fácil y sencillo tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria, establecer el valor adecuado al principio de plena competencia.

Dicho enfoque alternativo propuesto por la OCDE 2016.b.³⁷, requiere la identificación clara de los servicios intragrupo de bajo valor prestados a las entidades del grupo y de los costos asociados a dichas actividades, las cuales deberán ser distribuidas con base en un criterio de asignación uniforme y sostenido en el tiempo. A este valor se le agregará un margen de utilidad uniforme para todas las actividades, el cual se sugiere en el 5%.

La OCDE 2016.b.³⁸, sugiere a su vez, establecer un umbral para la aplicación del enfoque anterior, de tal manera que solo si el contribuyente lo supera, la operación sea revisable por la administración tributaria. Tanto el enfoque simplificado como la aplicación del umbral, buscan liberar capacidad de la administración tributaria para que se concentre en buscar las verdaderas causas de erosión de bases gravables y traslado de beneficios y no se desgaste con servicios y cuantías poco representativas. A su vez para el contribuyente implica una simplificación de las operaciones a sustentar, lo cual reduce los costos de información ante la administración tributaria.

2.3. Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

La Acción 13 está relacionada con la necesidad de revisar la actual documentación que presentan los contribuyentes en el tema de PT de forma que pueda ser de mejor

³⁷ OCDE. 2016.b. Garantizar que los resultados de los precios de transferencia, op. cit., pp. 173.

³⁸ *Ibíd.*, pp. 175.

calidad al menor costo posible.³⁹ Así, se propone estandarizar los reportes en tres niveles: Archivo Maestro o Master File, Archivo Local o Local File e Informe país por país o Country by Country Report (CBCR), garantizando un estándar mínimo en estos reportes.

La importancia de garantizar un estándar mínimo específicamente en el caso del CBCR, es debido a que este informe podrá ser compartido con las distintas administraciones tributarias del mundo en forma automática mediante la suscripción de los acuerdos de intercambio correspondientes.

En este caso, al igual que lo sucedido con las acciones 8-10 de BEPS, la acción 13 modifica las Directrices de PT, en particular el Capítulo V sobre documentación de PT con el fin de incorporar los cambios previamente enunciados en esta materia. (Master File, Local File y CBCR). A continuación, se presentan los cambios fundamentales frente a este tema:

2.3.1. Master File o Archivo Maestro

En el Master File se deben reflejar a grandes rasgos, las políticas y prácticas en materia de PT del grupo, las actividades económicas desarrolladas y como se distribuyen los beneficios al interior del grupo, de tal manera que las administraciones tributarias puedan contar con una información base para evaluar posibles riesgos en materia de PT. La OCDE 2016⁴⁰, establece como datos relevantes para este informe, la estructura del grupo, la descripción del negocio de la Empresa Multinacional (EMN), los intangibles, la actividad financiera intragrupo y la posición financiera y fiscal del mismo.

Con relación a la descripción del negocio de la EMN, la OCDE 2016.a.⁴¹ sugiere solicitar la siguiente información: Factores que impulsaron los beneficios empresariales, detalle de la cadena de suministro, listado de acuerdos significativos

³⁹ OCDE. 2015. Nota explicativa, op. cit., pp. 18.

⁴⁰ OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015, pp. 17-18.

⁴¹ *Ibíd.*, pp. 29.

de prestación de servicios intragrupo, principales mercados, análisis funcional, descripción de operaciones de reestructuración empresarial, entre otros.

Por su parte la OCDE 2016.a.⁴², sugiere incluir con relación a los intangibles la siguiente información: Estrategia de la EMN en el desarrollo, propiedad y explotación, lista de intangibles significativos, listado de acuerdos significativos sobre intangibles incluyendo ARC, descripción de políticas de PT en relación con los intangibles e I+D, descripción de transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles, entre otros.

En el apartado de actividades financieras intragrupo y posiciones financieras y fiscales la OCDE 2016.a.⁴³, sugiere solicitar: descripción general de la forma de financiación, identificación de las entidades que proveen financiación al interior del grupo, políticas de PT en relación con acuerdos de financiación intragrupo, estados financieros anuales consolidados, descripción de acuerdos previos de valoración (APV) de PT, entre otros.

2.3.2. Local File o Archivo Local

Por su parte la OCDE 2016.a.⁴⁴ indica que el Local File, deberá contener información detallada de las operaciones efectuadas por la empresa local con sus vinculadas, lo cual incluye, la información financiera de la operación, el análisis de comparabilidad, y la selección y justificación del método de valoración más adecuado.

En cuanto a la entidad local, la OCDE 2016.a.⁴⁵ sugiere que se solicite la siguiente información: descripción de la estructura de gestión, detalle de actividades y estrategia de negocio, detalle de operaciones de reestructuración empresarial en las que se haya visto implicada, principales competidores entre otros.

Con relación a las operaciones vinculadas, la OCDE 2016.a.⁴⁶ sugiere solicitar la siguiente información: Descripción de las operaciones vinculadas, detalle de pagos y

⁴² OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia, op. cit. pp. 30.

⁴³ *Ibíd.*, pp. 30.

⁴⁴ *Ibíd.*, pp. 18.

⁴⁵ *Ibíd.*, pp. 31.

⁴⁶ *Ibíd.*, pp. 31-32.

cobros intragrupo, identificación de las empresas vinculadas participantes, copia de los contratos intragrupo, análisis funcional y análisis de comparabilidad, método de valoración de PT utilizado y su justificación, detalle de ajustes de comparabilidad, copia de los APV vigentes, entre otros.

En el apartado de información financiera, la OCDE 2016.a.⁴⁷ sugiere solicitar la siguiente información: Estados financieros anuales, de ser posible debidamente auditados, detalle de los datos financieros utilizados para aplicar el método de valoración de PT y datos financieros relevantes de los comparables, entre otros.

2.3.3. Country by Country Report o Informe País por País

En el CBCR, el grupo deberá detallar información relacionada con el reparto de beneficios entre las distintas entidades que lo conforman, el valor de los impuestos pagados por las mismas y la ubicación del país en el cual se ejecutan las actividades económicas del grupo, tal como lo indica la OCDE 2016.a.⁴⁸. Dicha información servirá de base a las administraciones tributarias para que evalúen posibles riesgos de PT, así como de erosión de base y traslado de beneficios, pero no podrán servir para proponer ajustes de PT o determinar la correcta aplicación de las políticas de PT.

Al tratarse de información bastante sensible para el contribuyente, la OCDE 2016⁴⁹ indica que cada país deberá asegurar la estricta confidencialidad de este tipo de información como si se tratará de información proporcionada en aplicación del Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, un Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (AIIT) o similar, limitando el uso y la clase de personas que podrán tener acceso a dicha información. Asimismo, indica que cada jurisdicción debe asegurarse que los grupos en su territorio presenten la información del CBCR en forma estandarizada de acuerdo con el Anexo III del documento enunciado.⁵⁰

⁴⁷ OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia, op. cit. pp. 32.

⁴⁸ Ibid., pp. 18-19.

⁴⁹ Ibid., pp. 25.

⁵⁰ Ver en Anexo 1 y 2 del presente trabajo. El documento al que hace referencia el anexo III mencionado es el de Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015, pp. 33-34.

Por otra parte, si bien se planteó en principio, que el CBCR se presentará en las tablas 1 y 2, la OCDE 2017.a.⁵¹ ha establecido una tercera tabla en la cual la entidad reportante podrá aportar información que considere pertinente para aclarar lo reportado en las tablas 1 y 2. Esta medida permitirá al grupo reportante hacer aclaraciones necesarias a la información presentada, sin alterar el estándar de las tablas 1 y 2.

De acuerdo con lo planteado por la OCDE 2016.a.⁵², este informe deberá ser solicitado para los ejercicios posteriores al 1 de enero de 2016, otorgando un plazo de un año al cierre del grupo, es decir con plazo 31 de diciembre de 2017. Igualmente, sugiere que se solicite su entrega a los grupos con ingresos consolidados superiores a los 750 millones de Euros⁵³, umbral que será revisado en el año 2020.

2.3.4. Mecanismos intergubernamentales de intercambio de información CBCR

Como ya se ha indicado anteriormente, una parte importante del informe CBCR es que el mismo sea estandarizado para ser compartido con las diferentes administraciones tributarias. Es por ello que la OCDE – G20, establecen un marco para el intercambio de esta información.

Dicho marco⁵⁴, incluye el diseño de una ley modelo a implementar, para que la matriz última de un grupo presente el CBCR en la jurisdicción de la cual es residente, el diseño de modelos de Acuerdos entre Autoridades Competentes (AAC) para el intercambio automático de esta información basados en el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, o los convenios fiscales bilaterales o los AIIT.

De esta manera la OCDE entrega todas las herramientas para que los países puedan implementar de forma ágil en sus legislaciones los cambios necesarios y estandariza los modelos de acuerdos para el intercambio del informe CBCR.

⁵¹ OCDE. 2017.a. BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual para la implementación efectiva, OCDE, pp. 9-10.

⁵² OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia, op. cit., pp. 25.

⁵³ O su equivalente a moneda nacional a enero de 2015.

⁵⁴ OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia, op. cit., pp. 26 y 41.

3. NORMATIVIDAD COLOMBIANA PARA IMPLEMENTAR LAS ACCIONES 8-10 Y 13 DEL PLAN BEPS

3.1. Antecedentes históricos

La preocupación de Colombia ante la erosión de las bases gravables y el traslado de beneficios la hizo ser parte activa de las discusiones en esta materia en el seno de la OCDE. De acuerdo con lo indicado por MEDINA 2016⁵⁵, Colombia se integró desde el año 2013 como asociado en el proyecto BEPS, con una particular participación en la elaboración de las acciones 8-10 y 13 de BEPS a través del Grupo de Trabajo No 6 o Working Party No 6.

Tal participación en el proyecto BEPS es reconocida por la OCDE 2015⁵⁶, en las notas explicativas del plan BEPS en el que indica que las referencias en los informes finales a la OCDE y el G20 incluyen a Colombia y a Letonia. De forma similar se nota la participación del país en el documento de la OCDE 2016.a.⁵⁷, al plasmar su postura junto con Argentina, Brasil, República Popular China, India, México, Sudáfrica y Turquía en relación con la necesidad de ampliar el volumen de información a reportar por parte de los contribuyentes en materia de PT en especial en cuanto al pago de intereses, regalías y pagos por servicios a vinculadas.

Como se puede apreciar, Colombia no es un simple espectador ante las nuevas directrices trazadas por la OCDE, sino que participó de manera activa en la construcción de los informes finales del Plan BEPS de las acciones 8-10 y 13, razón por la cual se detalla a continuación la forma en que el país ha iniciado su proceso de implementación.

⁵⁵ MEDINA ROJAS, Andrea. PADRON BRUNAL, Diana Sofía. 2016. Proyecto BEPS en precios de transferencia: Fase de implementación e impacto en Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. ISSN: 0122-0799, pp. 4.

⁵⁶ OCDE. 2015. Nota explicativa, op. cit., pp. 5 y 21.

⁵⁷ OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia, op. cit., pp. 10.

3.2. Ley 1819/2016

Mediante la Ley 1819/2016 de reforma tributaria, Colombia comienza la implementación de los informes finales 2015 de la OCDE en materia de PT. Son varios los aspectos regulados en esta Ley así:

3.2.1. Commodities

En el artículo 107 de la Ley 1819/2016, que modificó el numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario (ET), Colombia implementa la recomendación del informe final 2015 acciones 8-10 de la OCDE relacionado con materias primas o commodities, en el sentido de establecer que el método de Precio Comparable No Controlado es el método más adecuado para este tipo de operaciones.

En el mismo artículo, se hace referencia a lo que se entiende por “precio de cotización”, acogiendo nuevamente las recomendaciones de la OCDE, las cuales fueron transcritas a la normatividad nacional casi de manera textual. De forma similar se introdujo dentro del mencionado artículo, la fecha de la operación como elemento importante en la determinación del precio de los commodities y facultó a la DIAN para fijar la fecha de la operación cuando el contribuyente no pueda demostrarla por medios fiables. De esta forma Colombia implementa esta recomendación del Plan BEPS.

3.2.2. Documentación comprobatoria

En el numeral 1 del artículo 108 de la Ley 1819/2016, que modificó el artículo 260-5 del ET, se establece la obligación de preparar y enviar documentación comprobatoria incluyendo el informe maestro (Master File) y el informe local (Local File), los cuales fueron reglamentados en el Decreto 2120/2017.

Por su parte en el numeral 2 del mencionado artículo 108 de la Ley 1819/2016 se establece la obligación de presentar el informe país por país (CBCR), informe reglamentado en el Decreto 2120/2017.

3.2.3. Intercambio automático de información

Mediante el artículo 132 de la Ley 1819/2016 que adicionó el artículo 631-4 del ET, se entregan facultades al director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para que defina que entidades deben cumplir con la entrega de información para facilitar el intercambio automático de información y de esta manera cumplir con los compromisos internacionales adquiridos en la materia.

3.3. Decreto 2120/2017

En el artículo 1 del Decreto 2120/2017 que modifica los artículos 1.2.2.1.2. y 1.2.2.1.3 del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, se establece con claridad cuáles son los contribuyentes que se encuentran obligados a presentar el Informe Local (Local File) y el Informe Maestro (Master File).

De esta forma se encuentra obligados a presentar dichos informes, los contribuyentes con patrimonio bruto a 31 de diciembre del año en estudio igual o superior a 100.000 Unidades de Valor Tributario (UVT) o con ingresos brutos iguales o inferiores a 61.000 UVT y que adicionalmente cumplan con alguna de las siguientes características: Operaciones con vinculados del exterior, operaciones con vinculados en Zona Franca, Establecimiento Permanente (EP), sucursales o agencias que realicen las dos operaciones anteriores. En este caso se establece una excepción a la presentación del Informe Local cuando las operaciones acumuladas en el año no superen los 45.000 UVT.

También se encuentra obligados sin cumplir los topes antes indicados de patrimonio o ingresos, si efectúan operaciones con residentes en jurisdicción no cooperante de baja o nula imposición o regímenes tributarios preferenciales (Paraísos Fiscales). En este caso se establece una excepción a la presentación del Informe Local cuando las operaciones acumuladas en el año no superen los 10.000 UVT.

Sin embargo, el Decreto establece que quienes no se encuentren obligados a presentar el Local File y el Master File deberán conservar toda la documentación soporte por las distintas operaciones efectuadas con los vinculados del exterior, zona

franca o jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición o regímenes tributarios preferenciales.

3.3.1. Informe Local (Local File)

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017, que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 1, se reglamenta en forma detallada el contenido del informe local (Local File).

Este informe deberá contener un resumen ejecutivo; un análisis funcional en el cual se incluirá el detalle de las funciones, activos y riesgos asumidos por cada una de las partes de las distintas operaciones analizadas; un análisis de mercadeo cuando sea relevante para explicar la operación; un análisis económico en el que se detalle el valor de la operación y el tipo de vinculación de la contraparte, el método de valoración de PT seleccionado y su justificación, establecer la parte analizada, detalle de los comparables internos o externos, Estados Financieros de los comparables, detalle de ajustes de comparabilidad y rango de plena competencia.

Adicionalmente este informe deberá ser acompañado de los Estados Financieros detallados de la entidad, copia de los principales contratos o acuerdos desarrollados con los vinculados económicos, información de APV vigentes y política de PT del grupo a nivel mundial.

Con lo anterior, es claro que Colombia implementó el Local File de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE en su informe final 2015 Acción 13 “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país”, con un texto bastante similar al propuesto por dicho organismo.

3.3.2. Informe Maestro (Master File)

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017 que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 2, se reglamenta en forma detallada el contenido del informe maestro (Master File).

Este informe deberá contener la estructura organizacional del grupo multinacional incluyendo el porcentaje de participación y la localización geográfica de las distintas entidades; la descripción del negocio del grupo, incluyendo la cadena de suministro, acuerdos intragrupo en materia de I+D, análisis funcional de creación de valor del grupo, detalle de operaciones de reestructuración empresarial; el detalle de los intangibles, incluyendo la estrategia del grupo, acuerdos significativos intragrupo, políticas de PT del grupo en relación a intangible e I+D, transferencias relevantes de intangibles; el detalle de la actividad financiera intragrupo, incluyendo acuerdos de financiación, identificación de la entidad que actúa como financiadora central, políticas de PT en esta materia; la posición financiera y fiscal del grupo, incluyendo Estados Financieros del grupo y listado de APV vigentes.

Tal como se aprecia, Colombia ha implementado el Master File de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE en su informe final 2015 Acción 13 “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país”, nuevamente con un texto bastante similar al propuesto por dicho organismo.

3.3.3. Informe País por País (CBCR)

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017 que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 3, se reglamenta en forma detallada el contenido del informe país por país (CBCR) y quienes están obligados a presentarlo.

Los obligados a presentar este informe de acuerdo con dicha normatividad serán las entidades matrices o controlantes de grupos multinacionales que sean residentes en Colombia y tengan filiales, subsidiarias, sucursales o EP residentes en el extranjero, que no sean subsidiarias de otra entidad, se encuentren obligadas a revelar estados financieros consolidados y tengan ingresos consolidados iguales o superiores a 81.000.000 de UVT.

También se encuentran obligadas las entidades que hayan sido designadas por la matriz o controlante del grupo como entidad sustituta para presentar el CBCR y las entidades o EP residentes en territorio nacional que tengan más del 20% de los

ingresos del grupo y cuya matriz no haya presentado el CBCR en su país de residencia.

Este informe debe contener la siguiente información: Ingresos, activos, utilidades, impuestos pagados, capital, número de empleados de cada entidad del grupo; residencia fiscal de cada una de las entidades integrantes del grupo incluyendo EP y sucursales. Los formatos en los cual debe presentarse fueron reglamentados con la Resolución 17/2017.

Adicionalmente en el mencionado artículo 2 del Decreto 2120/2017, se establece el uso y confidencialidad del presente informe, limitando el uso, al análisis de riesgos de PT y riesgo de BEPS, dejando claramente establecido que no serán utilizados para efectuar ajustes de PT. Lo anterior se encuentra en línea con las recomendaciones de la OCDE.

En cuanto a la confidencialidad de la información del CBCR, se traslada a la DIAN la competencia de garantizar la confidencialidad de esta información, aspecto que es susceptible de ser reglamentado en forma más completa, ya que no se establece en forma clara, limitaciones en cuanto a las personas que tendrán acceso a dicha información y que sucede cuando dichas personas no están vinculadas con la DIAN. Puede ser el caso que la información del CBCR sea analizada por personal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), de la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF) o de Tribunales Administrativos en cuyo caso no se encuentra debidamente protegida la confidencialidad de la información tal como lo sugiere la OCDE.

Colombia ha implementado el CBCR con base en las recomendaciones de la OCDE en su informe final 2015 Acción 13 “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país”, y reglamentó la presentación del mismo para el año 2016 con la Resolución 71 de 2017 de la DIAN, la cual se detallará más adelante.

3.3.4. Operaciones con commodities (Materias Primas)

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017 que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 4, se reglamentan las operaciones con commodities.

En dicha sección se establece como commodities, las operaciones efectuadas con hidrocarburos, minerales, metales, energéticos, agrícolas y productos con precios cotizados para los cuales se debe utilizar el método de Precio Comparable No Controlado.

De forma similar, se recuerda lo que se entiende por precio cotizado y se hace relación a como se debe establecer la fecha de la operación en este tipo de productos. Adicionalmente se establece la obligación para los contribuyentes de registrar los acuerdos de fijación de precios ante la DIAN dentro del mes siguiente a la firma del acuerdo o en forma previa a la primera entrega de mercancías.

Del mismo modo, faculta a la DIAN a establecer la fecha de la operación en el caso que la información presentada por el contribuyente sea inconsistente y de no ser posible determinarla, habilita a esta entidad a utilizar la cotización promedio de la fecha del envío de la materia prima de acuerdo con el documento de embarque o su equivalente.

De esta manera Colombia implementa las recomendaciones en el tema de materias primas de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE en su informe final 2015 Acciones 8-10 “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor” e incluso va más allá, dotando a la administración tributaria de una herramienta de registro y control de los acuerdos de entrega de commodities, lo cual facilitará el trabajo de dicha entidad en las auditorías de PT.

3.3.5. Servicios intragrupo

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017 que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 4, se reglamentan los servicios intragrupo.

En este artículo se establece, que el contribuyente deberá demostrar la efectiva prestación del servicio por parte del vinculado y que su precio cumple con los criterios del principio de plena competencia.

Para controlar este tipo de servicios se establece, que en el Local File deberá detallar la forma en que el servicio prestado genera un beneficio económico o comercial y demostrar que un tercero requeriría de la prestación del servicio. De forma similar en el Local File se debe detallar los acuerdos intragrupo para la prestación de esta clase de servicios, así como su remuneración.

Como se puede apreciar, Colombia aún no ha adoptado las recomendaciones de la OCDE en su informe final 2015 Acciones 8-10 “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor” en materia de servicios intragrupo de bajo valor agregado, ya que no existe una clara mención en la normatividad nacional y por tanto no se ha regulado el uso de la retribución alternativa tomando como base el margen del 5% ni se ha establecido un umbral mínimo para evitar las verificaciones de la Administración Tributaria.

3.3.6. Acuerdos de costos compartidos

Mediante el artículo 2 del Decreto 2120/2017 que sustituyó el Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625/2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, en su sección 4, se reglamentan los acuerdos de costos compartidos.

En dicho artículo se establece la definición de acuerdo de costos compartidos y se señala que los mismos deberán cumplir con el principio de plena competencia, para lo cual el contribuyente deberá demostrar los costos y los aportes realizados al acuerdo, conservar los documentos soporte correspondientes, relacionar los beneficiarios del acuerdo y el beneficio percibido por cada participante, detallar el método de atribución de costos y detallar la forma en que un participante puede adherir o retirarse del acuerdo.

Si bien es importante que se incluya dentro de la normatividad colombiana el concepto de acuerdo de costos compartido y se indique que dichos acuerdos deben cumplir con el principio de plena competencia, es importante que se profundice con un mayor

detalle las exigencias que se deben efectuar por parte de la Administración Tributaria para la verificación de este tipo de acuerdos, en especial cuando involucran IDV.

3.4. Ley 1661/2013

Si bien esta Ley es previa a la emisión de los informes finales año 2015 del Plan BEPS, es importante, porque mediante ella Colombia aprobó la “Convención sobre Asistencia Mutua en Materia Fiscal” aprobada por el Consejo de Europa y la OCDE en el año 2011, lo que le permite acceder a este valioso instrumento y permitirá el intercambio de información automática para efectos tributarios.

Con base en dicha Convención se desarrolló el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre el Intercambio del Informe País por país suscrito por Colombia el 21 de junio de 2017. Este acuerdo multilateral es el camino seleccionado por Colombia para efectuar los intercambios automáticos del CBCR.

De esta manera Colombia da cumplimiento a las recomendaciones de la OCDE 2017⁵⁸ para efectuar el intercambio automático del CBCR y, por ende, se obliga a intercambiar dicha información en lenguaje de marcas extensibles (XML).

3.5. Resolución 71/2017

Mediante esta Resolución se reglamenta en forma clara el reporte CBCR, incluyendo las 2 tablas planteadas en los informes finales 2015 para la acción 13, junto con la tabla 3, que permite reportar información adicional para que el contribuyente brinde aclaraciones sobre las otras dos tablas, como se indica en el Manual para la implementación efectiva de dicha acción de la OCDE⁵⁹.

Igualmente, en el artículo 6 de la mencionada Resolución se establece que el CBCR deberá ser presentado en formato XML de acuerdo con el anexo técnico elaborado para tal fin. Dicho anexo técnico ha tenido en cuenta las especificaciones sugeridas por la OCDE en su documento año 2016 (v.1.0) y está pendiente de ser actualizado

⁵⁸ OCDE. 2017.a. Manual para la implementación efectiva, op. cit., pp. 27-28.

⁵⁹ *Ibíd.*, pp. 10.

con las más recientes modificaciones propuestas por la OCDE 2017.b.⁶⁰ en su versión (1.0.1) que incluye algunos cambios sutiles.

3.6. Aspectos pendientes de implementar

Luego de haber revisado las principales recomendaciones de la OCDE con relación a las acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS y de hacer un repaso de las principales normas mediante las cuales se han implementado estas recomendaciones en Colombia, resaltan algunos aspectos sobre los cuales no se ha hecho referencia alguna en la normatividad nacional.

3.6.1. Intangibles

Se encuentran pendientes de implementar las medidas relacionadas con los intangibles, para lo cual es importante reforzar la normatividad vigente en el sentido de delimitar cuales activos o gastos pueden considerarse intangibles, reforzar el criterio de generación de valor y riesgos asumidos en la operación para la valoración de los mismos.

En el tema de riesgos es importante incorporar a la legislación los diferentes tipos de riesgo existentes en estas operaciones, de tal manera que sean tenidos en cuenta a la hora de evaluar cuál de las partes intervinientes en la operación es la que está soportando dichos riesgos y ajustar su remuneración en consecuencia.

De la misma forma es importante dotar a la Administración Tributaria de la oportunidad de evaluar los rendimientos a posteriori de operaciones con intangibles con el fin de reducir las asimetrías de información existentes y permitir el ajuste de los resultados de la operación, especialmente en operaciones que involucren IDV, concepto que también debe ser incorporado a la legislación nacional.

Es conveniente incorporar en la legislación, las recomendaciones relacionadas con el mejor método de valoración de este tipo de operaciones como lo es el método de

⁶⁰ OCDE. 2017.b. Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations, pp. 6-7.

distribución del resultado y limitar la aplicación de los métodos de precio de reventa y margen neto operacional a menos que el contribuyente demuestre que no existe mejor método para valorar la operación.

3.6.2. Atribución contractual de riesgos

Se encuentra pendiente de incorporar en la legislación nacional el concepto de atribución contractual de riesgos, así como la obligación de la Administración Tributaria de evaluar este tipo de acuerdos para determinar si efectivamente corresponden con la realidad de la operación.

4. DERECHO COMPARADO

4.1. Consideraciones generales

Parte de los objetivos del Plan BEPS es lograr su implementación coordinada en la mayor cantidad de países posibles con el fin de cerrar las puertas a la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios entre jurisdicciones, razón por la cual es de vital importancia verificar el estado de la implementación de las acciones 8-10 y 13 de BEPS en algunos socios comerciales de Colombia y países de la región.

De acuerdo con cifras del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), los principales países de destino de las exportaciones colombianas durante el año 2017 fueron: Estados Unidos con 10.5 millones de dólares, México con 1.5 millones de dólares, Ecuador con 1.4 millones de dólares y Perú con 1.1 millones de dólares.⁶¹

Por su parte de acuerdo con la misma entidad, los principales países de origen de las importaciones colombianas durante el año 2017 fueron: Estados Unidos con 12 millones de dólares, China con 8.7 millones de dólares, México con 3.7 millones de dólares y Brasil con 2.2 millones de dólares.⁶²

4.2. Estados Unidos

Teniendo en cuenta que Estados Unidos es el principal socio comercial de Colombia de acuerdo con las cifras reveladas en el apartado anterior y que se encuentra en vigencia un Tratado de Libre Comercio (TLC) con dicho país, es relevante para el presente trabajo revisar el estado de la implementación de las acciones de BEPS en esta jurisdicción.

⁶¹ DANE. 2018.a. Colombia, Destino de las exportaciones 1994-2018p.

⁶² DANE. 2018.b. Colombia, Origen de las importaciones 1995-2018p.

Con relación a los informes finales 2015 de las acciones 8-10 de BEPS, los Estados Unidos tienen legislación vigente que es bastante similar a las recomendaciones efectuadas por la OCDE, razón por la cual no efectuó cambios sustanciales en su normatividad tal como lo indica DELOITTE 2017.⁶³

Con relación a la acción 13 de BEPS, se observa que la normatividad vigente solicita información similar al Local File, razón por la cual no se efectuaron cambios sustanciales a la norma, respecto al Master File los Estados Unidos no se ha pronunciado sobre la necesidad de crear este tipo de reporte y acerca del CBCR se inició la implementación de este tipo de reporte tal como lo indica DELOITTE 2017.⁶⁴

En cuanto al CBCR el Internal Revenue Service (IRS) emitió la regulación final con fecha 30 de junio de 2016⁶⁵, en la cual se establece un tope de reporte para la última entidad matriz con ingresos superiores 850 millones de dólares. De forma similar se habilitó el Form 8975 para efectuar el mencionado reporte.

En cuanto a la confidencialidad de la información, los Estados Unidos han sido muy rigurosos y han decidido proteger la confidencialidad de estos reportes bajo la sección 6103 luego de un amplio debate al respecto. Vale la pena indicar que los Estados Unidos han incluido una limitación a la presentación de informes CBCR cuando estos involucren temas de seguridad nacional como cierto tipo de contrataciones con agencias estatales de inteligencia.⁶⁶

La preocupación por la confidencialidad de la información también comprende el intercambio automático del CBCR, al punto que los Estados Unidos evalúa efectuar acuerdos bilaterales de intercambio del CBCR únicamente con aquellos países que pasen una revisión previa de la seguridad del manejo de la información que recibirían en virtud del CBCR, tal como se aprecia en las regulaciones finales.⁶⁷

⁶³ DELOITTE. 2017. BEPS Actions implementation by country United States.

⁶⁴ *Ibíd.*

⁶⁵ IRS. 2016. Final regulations Country-by-Country Reporting.

⁶⁶ *Ibíd.*

⁶⁷ *Ibíd.*

Vale la pena indicar que Estados Unidos estableció la entrega de su primer CBCR con fecha efectiva 1 de julio de 2016 y en forma voluntaria para periodos fiscales anteriores⁶⁸ y se espera el primer intercambio automático de información para el año 2018.

Durante el año 2017, los Estados Unidos realizaron la firma de múltiples convenios de intercambio del CBCR tal como lo indica el IRS en su página web⁶⁹, dentro de los cuales se encuentra Colombia, país con el cual se firmó un acuerdo el 30 de agosto de 2017, el cual entró en vigencia en la misma fecha.⁷⁰

4.3. México

Como se indicó en el inicio de este capítulo, México representa el segundo destino de las exportaciones colombianas y el tercer origen de las importaciones que ingresan al territorio. Adicional a ello, Colombia tiene firmado un TLC con México, el cual se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1995 y los dos países forman parte de la Alianza del Pacífico. Sumado a lo anterior, México es uno de los pocos países latinoamericanos que se encuentra en la OCDE. Por las razones anteriores resulta pertinente verificar el grado de implementación de las acciones 8-10 y 13 de BEPS en dicho país.

Mediante el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), México estableció que para interpretar las normas de PT se utilizarían las Guías de PT de la OCDE del año 1995 o las que las sustituyan.⁷¹ Es por esta razón que la mayor parte de las modificaciones efectuadas por los informes finales 2015 con relación a las acciones 8-10 del plan BEPS son de aplicación automática en México y no requirieron modificaciones a las normas existentes.

Con relación a la implementación de la acción 13 del Plan BEPS, México realizó la incorporación de las recomendaciones de la OCDE en la reforma a la LISR en su

⁶⁸ DELOITTE. 2018. Global Tax Reset. Transfer Pricing Documentation.

⁶⁹ IRS. 2018.a. Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table.

⁷⁰ IRS. 2018.b. Arrangement between the competent authority of the United States of America and the competent authority of the Republic of Colombia on the Exchange of Country-by-Country reports.

⁷¹ Ley del Impuesto sobre la Renta del 11 de diciembre de 2013. México.

artículo 76-A, en la cual se establecen la declaración informativa maestra, la declaración informativa local y la declaración informativa país por país.⁷² Para las dos primeras declaraciones México estableció la obligación de presentar con un umbral de 644.5 millones de pesos de ingresos. En el caso del CBCR, México estableció la obligación de presentar dicho reporte con un umbral de ingresos consolidados iguales o superiores a 12.000 millones de pesos.

Como se puede apreciar, la regulación contenida en el artículo 76-A de la LISR no entra en detalle en cuanto al contenido específico de los tres reportes, por cuanto dicho detalle se encuentra incorporado en el Capítulo V de las Directrices de PT de la OCDE, que como se indicó anteriormente operan en forma automática en México.

Vale la pena indicar que México estableció la entrega de su primer CBCR con fecha efectiva 1 de enero de 2016⁷³, el cual será reportado doce meses después del cierre del año fiscal 2016, es decir a 31 de diciembre de 2017.

Tal como lo indica ALVARADO⁷⁴, México firmó en enero de 2016 el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes, el cual le brinda el acceso para realizar el intercambio automático del CBCR. Como Colombia también efectuó la firma del mencionado acuerdo, este es el mecanismo más expedito para lograr el intercambio de los CBCR entre los dos países.

4.4. Perú

Dentro de los países de la región se analizará a Perú, no solo por su situación de frontera con Colombia, sino por ser parte junto con Colombia de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) y de la Alianza del Pacífico y ser el cuarto destino de las exportaciones colombianas. Por las anteriores razones se verificará el estado de aplicación de las acciones 8-10 y 13 de BEPS por parte de ese país.

⁷² Ley del Impuesto sobre la Renta del 11 de diciembre de 2013. México.

⁷³ DELOITTE. 2018. Global Tax Reset. Transfer Pricing Documentation.

⁷⁴ ALVARADO SALINAS, Héctor. VERA SANDOVAL, Roger. 2016. Nuevo estándar de documentación de precios de transferencia y reporte país por país. IMCP.

En Perú, los PT están regulados por el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁷⁵, en la cual se estable como criterio de interpretación de la Ley las Guías sobre PT de la OCDE. Sin embargo, de acuerdo con lo planteado por ZUZUNAGA 2017⁷⁶, las Guías de PT que pueden ser fuente de interpretación son las del año 1995 que eran las vigentes al momento de la incorporación en la Ley peruana.

Por tanto, a diferencia de lo que sucede en México en cuanto a que la aplicación de las modificaciones de las Guías de PT de la OCDE es automática, en Perú al igual que en Colombia se requiere implementar los cambios en las mismas, mediante la modificación de la normatividad vigente.

En el caso de Perú, en cuanto a las acciones 8-10 del Plan BEPS, mediante Decreto Legislativo 1312/2016 se incorporan en forma parcial las recomendaciones planteadas por la OCDE con relación al método de precio comparable no controlado y commodities, quedando pendiente por reglamentar a qué tipo de bienes específicamente se deben aplicar.⁷⁷

Adicionalmente en el mencionado decreto se plantean modificaciones para la valoración de servicios incluyendo el test de beneficio y la obligación de documentar la efectiva prestación del servicio, se incorpora la definición de servicios de bajo valor añadido y se establece que el margen de dichos servicios debe ser del 5%, tal como lo sugiere la OCDE. Sin embargo, quedan pendientes de reglamentar cuales son aquellos servicios que califican como de bajo valor añadido y cuáles no.⁷⁸

En cuanto a la aplicación de la acción 13 de BEPS en el Perú, mediante Decreto Legislativo No 1312/2016⁷⁹, se introduce la obligación a los contribuyentes de presentar la declaración jurada informativa Reporte Local cuando los ingresos superen las 2.300 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), la declaración jurada informativa

⁷⁵ Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo No 179-2004-EF del 8 de diciembre de 2004.

⁷⁶ ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. 2017. ¿En qué situación se encuentra Perú frente a las medidas anti "BEPS" de la OCDE? Visión crítica a partir de las medidas, 8, 9 y 10. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. Mayo de 2017. Pág. 343-372. ISSN:0122-0799.

⁷⁷ Decreto Legislativo No 1312 del 31 de diciembre de 2016. Por medio del cual se modifica la Ley del Impuesto a la Renta.

⁷⁸ *Ibíd.*

⁷⁹ *Ibíd.*

Reporte Maestro para los contribuyentes que superen ingresos de 20.000 UIT y la declaración jurada informativa Reporte País por País para contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional.

En dicho decreto también se establece que la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) no podrá efectuar ajustes de PT basada únicamente en los CBCR, que podrá efectuar el intercambio de información tributaria con las autoridades competentes mediante tratados internacionales o decisiones de la CAN y debe garantizar la confidencialidad y seguridad informática de los reportes.

Por su parte, mediante el Decreto Supremo No 333-2017-EF⁸⁰ se detallan los obligados a presentar los tres reportes, se detalla la información mínima que deben contener y se establece que el Local File deberá presentarse en el año 2017 con la información del año 2016 y que el Master File y el CBCR serán exigibles en el año 2018 con la información del año 2017.

Además, mediante resolución del SUNAT⁸¹ se aprobó la utilización del Formulario Virtual No 3560 a efectos de presentar el Local File, sin embargo, a la fecha el SUNAT no ha reglamentado la forma de presentación del Master File y del CBCR.

Asimismo, 25 de octubre de 2017 Perú suscribió la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria⁸², pero aún no ha firmado el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes, ni tiene suscrito un convenio de intercambio automático de CBCR con Colombia. Se espera que en fecha próxima se subsane esta situación.

4.5. Ecuador

Ecuador es un país fronterizo con Colombia, forma parte junto con Colombia de la CAN y es el tercer destino de las exportaciones colombianas. Por las anteriores

⁸⁰ Decreto Supremo No 333-2017-EF del 17 de noviembre de 2017. Modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

⁸¹ Resolución de Superintendencia No 014-2018/SUNAT del 16 de enero de 2018.

⁸² MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS. Perú y OCDE firman convenio de intercambio de información tributaria y financiera con más de 100 países.

razones es importante verificar el estado de aplicación de las acciones 8-10 y 13 de BEPS por parte de ese país.

Mediante la sección segunda del capítulo IV del Título I de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁸³, la cual fue adicionada por el Artículo 78 de la Ley s/n del 29 de diciembre de 2007, Ecuador regula los PT y en su Decreto Reglamentario⁸⁴ se estable como referencia técnica para la aplicación de PT las Directrices de la OCDE del año 1995.

Sin embargo, mediante la más reciente reforma al régimen de PT en Ecuador⁸⁵, se autorizó el uso de las Directrices de PT de la OCDE que se encuentren vigentes a primero de enero del año fiscal correspondiente, como referencia técnica, siempre y cuando las mismas no vayan en contravía de la Ley de Régimen Tributario Interno. Lo anterior no significa que las modificaciones efectuadas en las Directrices de PT sean de aplicación directa e inmediata.

Tal como sucede con Perú y Colombia, la aplicación de las modificaciones de las Guías de PT de la OCDE no es automática, y se requiere implementar los cambios en las mismas, mediante la modificación de la normatividad vigente. Sin embargo, Ecuador no ha aplicado las recomendaciones de las acciones 8-10 y 13 de BEPS en su normatividad.

Por su parte, Ecuador no ha suscrito a la fecha la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria y no ha firmado el Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes, ni tiene suscrito un convenio de intercambio automático de CBCR con Colombia. Al no haber implementado el CBCR y no contar con un instrumento de intercambio de dicha información, Colombia no podrá acceder a esta valiosa información con dicho socio comercial.

⁸³ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LORTI del 17 de noviembre de 2004.

⁸⁴ Decreto Ejecutivo 374 del 8 de junio de 2010. Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LORTI.

⁸⁵ Decreto Ejecutivo 973 del 24 de marzo de 2016. Reformas reglamentarias en materia tributaria para la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la inversión extranjera.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

1. Se debe incorporar a la legislación colombiana las recomendaciones de la OCDE relacionadas con el tema de intangibles, en particular la delimitación de este concepto, la incorporación de la definición de IDV y la inclusión del criterio de generación de valor y riesgos asumidos como elemento central en la valoración de estas operaciones.
2. En cuanto a los riesgos asociados a las operaciones que involucran intangibles, es importante incorporar los diversos tipos de riesgo existente, de tal manera que sean tenidos en cuenta a la hora de ajustar la remuneración de cada una de las partes intervinientes en la operación.
3. Se debe dotar a la Administración Tributaria de la posibilidad de evaluar los rendimientos a posteriori en operaciones con intangibles como parámetro para establecer si el contribuyente fijó en su momento, un precio de mercado por un intangible valorado de esa forma. De esta manera será mucho más fácil contrastar la información inicialmente aportada por el contribuyente, detectar posibles desviaciones del principio de plena competencia, reducir las asimetrías de información existentes y permitir el ajuste de los resultados de la operación, especialmente en aquellas transacciones que involucren IDV, concepto que también debe ser incorporado a la legislación nacional.
4. A la par que se aplican las recomendaciones normativas y se le entregan herramientas a la Administración Tributaria para la evaluación de operaciones de intangibles, se le debe proporcionar personal capacitado y con conocimientos empresariales concretos en los diversos sectores de la economía que se vean impactados por la valoración de operaciones con intangibles.
5. Por lo anterior es importante reforzar la capacitación a los funcionarios en estos aspectos clave, llevar a cabo el proceso de concursos en la entidad, el cual se encuentra por fuera de los plazos establecidos en el Artículo 323 de la Ley

1819/2016, concretar el plan de modernización tecnológica de la Administración Tributaria incorporado en el artículo 321 de la Ley 1819/2016, profundizar el modelo de auditorías especializadas por sectores económicos e implementarlo no solo en la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, sino a nivel nacional.

6. Colombia debe profundizar en la reglamentación de los acuerdos de costes compartidos, ya que no es suficiente con incluir dicho concepto en la legislación e indicar que deben cumplir con el principio de plena competencia, sino que se debe detallar las exigencias que se deben efectuar por parte de la Administración Tributaria con el fin de otorgar mayores herramientas para efectuar la auditoria de estas operaciones, en especial cuando involucran IDV.
7. Por lo anterior, se deben incorporar las sugerencias efectuadas por la OCDE sobre la manera en que deben ser valorados los aportes a un ARC, los criterios que se deberían tener en cuenta a la hora de distribuir los beneficios del mismo y a quienes se les debe considerar participes susceptibles de recibir dichos beneficios.
8. Con relación a la atribución contractual de riesgos, se encuentra pendiente de incorporar en la legislación nacional dicho concepto, así como la obligación de la Administración Tributaria de evaluar este tipo de acuerdos para determinar si efectivamente corresponden con la realidad de la operación, teniendo en cuenta la recomendación de la OCDE, que en el momento de la auditoria los riesgos posiblemente ya se evidenciaron y se materializaron, pero que el contribuyente al momento de repartir los riesgos y valorarlos no podía tener conocimiento de la situación final de la operación.
9. Es conveniente incorporar en la legislación, las recomendaciones relacionadas con método de distribución del resultado como el mejor método de valoración de operaciones donde se involucran intangibles y limitar la aplicación de los métodos de precio de reventa y margen neto operacional a menos que el contribuyente demuestre que no existe mejor método para valorar este tipo de operaciones, lo cual es vital para cerrar la puerta a los contribuyentes que venían utilizando métodos no recomendados ajustándolos a una realidad en

forma forzada o artificiosa. Se debe estar atento a implementar las modificaciones que efectuó la OCDE a dicho método que actualmente se encuentra en revisión.

10. Teniendo en cuenta que los commodities o materias primas son la principal fuente de ingresos por exportaciones de Colombia (Petróleo, Carbón, Ferroníquel, Oro entre otros), es importante que la Administración Tributaria al evaluar estas operaciones tenga personal capacitado para identificar las diferencias que deben ser objeto de ajuste de comparabilidad, en relación con aspectos tales como densidad del crudo, poder calorífico del carbón, porcentaje de carbono en el ferroníquel, diversas condiciones de entrega de acuerdo con Inconterms, entre otras y se encuentre en capacidad de determinar el ajuste correspondiente a estas operaciones para hacerlas comparables.

11. Es importante que Colombia adopte las recomendaciones en materia de servicios intragrupo de bajo valor agregado adoptando la metodología de remuneración alternativa del 5% y estableciendo el umbral mínimo planteado. De esta manera se libera la capacidad operativa de la Administración Tributaria para que se concentre en temas relevantes de BEPS en sus auditorías.

12. Se recomienda que Colombia fortalezca la normatividad en la que se garantiza la confidencialidad del CBCR, ya que en la actualidad solo existe una referencia a que la entidad encargada de mantenerla deberá ser la DIAN. Es posible que terceros países realicen exigencias normativas y tecnológicas a nuestro país como condición previa para el intercambio automático del CBCR.

Por lo anterior es importante desarrollar esta sugerencia de la OCDE a fin de garantizar que la información recibida en intercambio automático de CBCR contará con las garantías necesarias de confidencialidad y que esto no constituya un obstáculo para el efectivo intercambio de esta información.

13. Debido a la falta de implementación de las recomendaciones de la OCDE con relación a la Documentación de PT por parte de Ecuador, Colombia no tendrá acceso a la información del CBCR por parte de este país. Situación que difiere de lo que sucede con los Estados Unidos, México y Perú quienes han acogido

e implementado las mencionadas recomendaciones y con quienes será posible en un futuro muy cercano iniciar el intercambio de los informes CBCR, que se constituirá en una herramienta útil para la labor de auditoría de la Administración Tributaria.

14. Con el reciente ingreso de Colombia a la OCDE, debe abrirse el debate para incorporar en forma automática a la legislación nacional, las modificaciones efectuadas con relación a las guías de Precios de Transferencia de la OCDE, las cuales incluyen las modificaciones incluidas por el Plan BEPS. Debido a que la Corte Constitucional ya se ha pronunciado al respecto en forma negativa, se debe plantear la posibilidad de tramitar un Acto Legislativo que incorpore dichas directrices y sus modificaciones al ordenamiento jurídico en forma automática, de tal manera que se reduzcan considerablemente los tiempos entre la emisión de las recomendaciones efectuadas por la OCDE y la implementación de las mismas en la normativa nacional.

BIBLIOGRAFIA

A) Legislación

- Legislación estatal

Ley:

Colombia. Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, 29 de diciembre de 2016, núm. 50101.

Colombia. Ley 1661 del 16 de julio de 2013, por medio de la cual se aprueba la “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal” hecha por los depositarios, el 1 de junio de 2011 y aprobada por el Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). *Diario Oficial*, 16 de julio de 2013, núm. 48853.

Ecuador. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno - LORTI 17 de noviembre de 2004, *Registro Oficial Suplemento*, 17 de noviembre de 2004, núm. 463. Disponible en: http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/download/5be3f2eb-3237-4916-ab88-cbca60acbfcb/LEY_DE_R%C9GIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_-_LORTI_759_INCLUYE+MODIFICACIONES+LEY+ORGANICA+DE+CULTURA_mayo+2017.pdf

México. Ley del Impuesto sobre la Renta 11 de diciembre de 2013, última reforma publicada DOF 30-11-2016. *Diario Oficial de la Federación*, DOF 11-12-2013, DOF 30-11-2016. Disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/2017/leyes_2017.aspx

Decreto:

Colombia. Decreto 2120 del 15 de diciembre de 2017 por el cual se modifican los artículos 1.2.2.1.2. y 1.2.2.1.3. del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1, se sustituyen los Capítulos 2, 3 y 4 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 y el Capítulo 1 del Título 3 de la Parte 6 del Libro 1 y se modifica el epígrafe del Capítulo 1 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto número 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Diario Oficial*, 15 de diciembre de 2017, núm. 50448.

Ecuador. Decreto Ejecutivo 973 del 24 de marzo de 2016. Reformas reglamentarias en materia tributaria para la aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la inversión extranjera, *Registro Oficial Suplemento*, 19 de abril de 2016. núm. 736. Disponible en: http://www.hansen-holm.com/v3/index.php/REGLAMENTACION/REFORMAS_REGLAMENTARIAS_EN_MATERIA_TRIBUTARIA.pdf

Ecuador. Decreto Ejecutivo 374 del 8 de junio de 2010. Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, LORTI, *Registro Oficial Suplemento*, 8 de junio de 2010. núm. 209. Disponible en: http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/0feb386a-6f21-4d11-8cfc-62e68396b82b/TRIBUTARIO_REGLAMENTO_PARA_APLICACION_LEY_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI-1.pdf

Perú. Decreto Supremo No 179-2004-EF del 8 de diciembre de 2004 Por medio del cual se regula lo referido al Impuesto a la Renta en el Perú, *Poder Ejecutivo* Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.htm>

Perú. Decreto Legislativo No 1312 del 31 de diciembre de 2016. Por medio del cual se modifica la Ley del Impuesto a la Renta, *Poder Ejecutivo* Disponible en: <http://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-ley-del-impuesto-a-la-re-decreto-legislativo-n-1312-1469407-1/>

Perú. Decreto Supremo No 333-2017-EF del 17 de noviembre de 2017 Por medio del cual se modifica el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, *Poder Ejecutivo* Disponible en: <https://www.mef.gob.pe/es/normatividad-sp-9322/por-instrumento/decretos-supremos/16660-decreto-supremo-n-333-2017-ef-1/file>

Resoluciones, Regulations:

Colombia. Resolución 71 del 28 de diciembre de 2017, por medio de la cual se establece el procedimiento para la presentación del Informe País por País y se adopta el contenido y especificaciones técnicas de la información que debe presentarse a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, correspondiente al año gravable 2016. *Diario Oficial*, 29 de diciembre de 2017, núm. 50461.

Estados Unidos. Final regulations Country-by-Country Reporting. 26 CFR Part 1. Internal Revenue Service. *Federal register*, 30 de junio de 2016, núm. 81 FR 42482, pp. 42482-42491. Disponible en: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2016-06-30/pdf/2016-15482.pdf>

Perú. Resolución de Superintendencia No 014-2018/SUNAT del 16 de enero de 2018, Normas para la presentación de la Declaración Jurada Informativa Reporte Local (Formulario Virtual No 3560). Disponible en: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2018/014-2018.pdf>

B) Doctrina

- Libros

OCDE. 2016.a. *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Ediciones OCDE, París.

OCDE. 2016.b. *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 - Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Ediciones OCDE, París.

- Artículos de revista

MEDINA ROJAS, Andrea. PADRON BRUNAL, Diana Sofía. 2016. Proyecto BEPS en precios de transferencia: Fase de implementación e impacto en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 74. Mayo de 2016. Pág 371-384 ISSN: 0122-0799.

ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. 2017. ¿En qué situación se encuentra Perú frente a las medidas anti “BEPS” de la OCDE? Visión crítica a partir de las medidas 8, 9 y 10. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76. Mayo de 2017. Pág. 343-372. ISSN: 0122-0799.

- Documentos en formato electrónico

ALVARADO SALINAS, Héctor. VERA SANDOVAL, Roger. 2016. *Nuevo estándar de documentación de precios de transferencia y reporte país por país*. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS. [consultado en 26/04/2018]. Acceso en: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/07/BOLET%C3%8DN-PRECIOS-DE-TRANSFERENCIA-JULIO-2016.pdf>

DANE. 2018.a. *Colombia, Destino de las exportaciones 1994-2018p*. DANE. [consultado en 25/04/2018]. Acceso en: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/comercio-internacional/exportaciones>

DANE. 2018.b. *Colombia, Origen de las importaciones 1995-2018p*. DANE. [consultado en 25/04/2018]. Acceso en:

<https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/comercio-internacional/importaciones>

DELOITTE. 2018. *Global Tax Reset. Transfer Pricing Documentation*. DELOITTE. [consultado en 26/04/2018]. Acceso en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-global-tax-reset-transfer-pricing-documentation-summary.pdf>

DELOITTE. 2017. *BEPS Actions implementation by country United States*. DELOITTE. [consultado en 26/04/2018]. Acceso en: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf>

IRS. 2018.a. *Country-by-Country Reporting Jurisdiction Status Table*. IRS. [consultado en 26/04/2018]. Acceso en: <https://www.irs.gov/businesses/country-by-country-reporting-jurisdiction-status-table>

IRS. 2018.b. *Arrangement between the competent authority of the United States of America and the competent authority of the Republic of Colombia on the exchange of Country-by-Country Reports*. IRS. [consultado en 26/04/2018]. Acceso en: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/colombia_competent_authority_arrangement_cbc.pdf

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS. 2017. *Perú y OCDE firman convenio de intercambio de información tributaria con más de 100 países*. MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS. [consultado en 27/04/2018]. Acceso en: <https://www.mef.gob.pe/es/noticias/notas-de-prensa-y-comunicados?id=5532>

OCDE. 2017.a. *BEPS Acción 13 – Informes país por país: Manual para la implementación efectiva*, OCDE. [consultado en 25/04/2018]. Acceso en: <http://www.oecd.org/tax/beps/informes-pais-por-pais-manual-para-la-implementacion-efectiva.pdf>

OCDE. 2017.b. *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, OCDE. [consultado en 25/04/2018]. Acceso en: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.pdf>

OCDE. 2015. *Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*. OCDE. [consultado en 17/04/2018]. Acceso en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>

ANEXO No 1 Tabla 1 Informe País por País (CBCR)

Tabla 1. Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal

| Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente: Moneda utilizada: | | | | | | | | | | |
|---|----------------------|-------------------|-------|--|---|--|-------------------|----------------------------|------------------------|--|
| Jurisdicción fiscal | Ingresos | | | Beneficios/ (pérdidas) antes del impuesto sobre sociedades | Impuesto sobre sociedades pagado (criterio de caja) | Impuesto sobre sociedades devengado – Año en curso | Capital declarado | Resultados no distribuidos | Número de trabajadores | Activos tangibles distintos de tesorería e instrumentos equivalentes a tesorería |
| | Entidad no vinculada | Entidad vinculada | Total | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

Fuente: OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Ediciones OCDE. París, pp.33

ANEXO No 2 Tabla 2 y Tabla 3 Informe País por País (CBCR)

Tabla 2. Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal

| Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente: | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|-----------------------|--------------------------|---|--|---|-----------------------------|---------------------------------|---------|---|
| Jurisdicción fiscal | Entidades Integrantes residentes en la jurisdicción fiscal | Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia | Principal(es) actividad(es) económica(s) | | | | | | | | | | |
| | | | Investigación y desarrollo | Titularidad o gestión de propiedad intelectual | Compras o suministros | Fabricación o producción | Ventas, comercialización o distribución | Servicios de administración, gestión o apoyo | Prestación de servicios a entidades no vinculadas | Finanzas internas del Grupo | Servicios financieros regulados | Seguros | Titularidad de acciones u otros instrumentos representativos de capital |
| | 1. | | | | | | | | | | | | |
| | 2. | | | | | | | | | | | | |
| | 3. | | | | | | | | | | | | |
| | 1. | | | | | | | | | | | | |
| | 2. | | | | | | | | | | | | |
| | 3. | | | | | | | | | | | | |

1. Indíquese la naturaleza de la actividad de la Entidad Integrante en la sección de "Información adicional".

Tabla 3. Información adicional

| Nombre del Grupo Multinacional: Ejercicio fiscal correspondiente: |
|---|
| <i>Incluir de manera sucinta la información o explicaciones adicionales que se consideren necesarias o que faciliten la comprensión de la información preceptivamente consignada en el informe país por país.</i> |

Fuente: OCDE. 2016.a. Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Ediciones OCDE. París, pp.34