

EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN COLOMBIA UN ANÁLISIS DE SU DESARROLLO, DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y DE LA VINCULACIÓN ECONÓMICA

*Juan David Barbosa Mariño**
Godoy & Hoyos Abogados**

RESUMEN

Una definición de precios de transferencia, debe tener un carácter neutro en virtud que éstos puedan ser utilizados tanto para proteger los intereses de las autoridades tributarias nacionales, como para impedir la doble imposición sobre las empresas involucradas y permitir a éstas evaluar las relaciones económicas naturales derivadas de la vinculación. Colombia desde el 2004 ha adoptado como normas básicas del Régimen de precios de transferencia para efectos del impuesto sobre la renta el criterio de vinculación y el principio de plena competencia, esto garantiza tanto para el contribuyente como para la administración unas pautas claras iniciales, de raigambre mundial, para la aplicación del régimen de precios de transferencia de conformidad con las condiciones de mercado.

Palabras clave: precios de transferencia, principio de plena competencia, vinculación económica.

Fecha de recepción: 15 de noviembre de 2005
Fecha de aceptación: 28 de abril de 2005

* Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana con especialización en derecho tributario de la misma universidad. En la actualidad es abogado de la firma Godoy & Hoyos. El presente artículo es un resumen del trabajo “Introducción al estudio de los precios de transferencia en Colombia. Análisis desde una perspectiva comparada”, elaborado por el autor, y presentado a los alumnos de la especialización en Derecho de los negocios internacionales, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Los Andes. Las opiniones aquí consignadas son puramente académicas y no reflejan la posición de la firma en la que trabaja. Cualquier comentario por favor enviarlo a: juan_david_barbosa@hotmail.com

** Carrera 11 # 82-01, of. 201, Bogotá-Colombia.

COLOMBIAN TRANSFER PRICING RULES. RECENT DEVELOPMENTS, THE NOTION OF RELATED PARTIES AND THE ARMS LENGTH STANDARD

ABSTRACT

The current transfer pricing regulations (which have been enforced in Colombia since 2004) have effects only for purposes of the income tax base calculation. The main obligation of the regime is that taxpayer's revenues, costs, expenses, assets and liabilities were related to operations with any related foreign parties, have to be set at market prices under the principle of arm's length transactions. Actually, Colombian transfer pricing legislation applies only to cross border transactions with related parties abroad. In this sense, income taxpayers must adjust their income, costs, deductions, assets and liabilities derived from transactions only with related parties located outside Colombia, considering a profit margin comparable to the one obtained in transactions with unrelated parties.

Key words: transfer pricing, arm's length principle, related parties.

SUMARIO

INTRODUCCIÓN

- A. EL CONCEPTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
 - 1. El impuesto de renta y su relación con los precios de transferencia
 - 2. Una aproximación histórica a las regulaciones sobre precios de transferencia
 - 3. La OCDE y los precios de transferencia
 - 4. Los precios de transferencia en Colombia. Origen y evolución

- B. EL CONCEPTO DE OPERACIÓN VINCULADA
 - 1. Características del concepto de operación vinculada
 - 2. Efectos del concepto de operación vinculada.

- C. EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA
 - 1. Características del principio de plena competencia

2. Desarrollo normativo del principio de plena competencia en Colombia
3. El principio de plena competencia frente a algunos principios constitucionales

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX conjuntamente con el desarrollo de las empresas multinacionales¹. En la medida en que éstas empezaron a desarrollar sus estrategias para aumentar sus beneficios y minimizar sus riesgos por medio de la diversificación de sus actividades productivas, comerciales y financieras, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre las distintas empresas que conformaban un mismo grupo multinacional.

Para efectos de este artículo, la definición de “precios de transferencia” será todo concepto de valor o precio, que se asigna sobre bienes, servicios, incluyendo transferencia de tecnología, y/o inversiones que son negociados entre empresas relacionadas mediante alguna vinculación que implica algún tipo de poder de decisión. La definición de este valor o precio puede tener efectos económicos y jurídicos tanto nacionales como transnacionales para las empresas que intervengan en la relación comercial, así como para las administraciones tributarias y para terceros.

El objetivo de este artículo es explicar los dos ejes fundamentales de un régimen de precios de transferencia:

1. el concepto de vinculación o parte relacionada y
2. los alcances del principio de plena competencia o *arm's length principle*.

1 En este artículo se ha tomado el concepto de empresa multinacional definido por la OCDE en el Informe adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales en enero de 1979 y aprobado por el consejo de la OCDE por la Recomendación de 16 de mayo de 1979, el cual las define como “aquellos grupos de empresas asociadas que operan a través de las fronteras nacionales” (párrafo 1) y “comprende sociedades y otras entidades cuya titularidad es privada, estatal o mixta, establecidas en diferentes países y tan vinculadas que una o más de éstas pueden ser capaces de ejercer una influencia significativa sobre las actividades de las otras y, en particular, compartir conocimientos y recursos con las otras. El grado de autonomía de cada entidad con respecto a las demás varía de una empresa multinacional a otra, dependiendo de la naturaleza de los vínculos existentes entre ellas y el sector de actividad implicado” (párrafo 7). Véase OCDE (1979) *Transfer Pricing and Multinationals Enterprises, International Bureau of Fiscal Documentation Publications*, pág. 3.

Las anteriores nociones son esenciales para entender el régimen de precios de transferencia en Colombia de cara a la futura fiscalización que realizará la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (de aquí en adelante DIAN) en virtud de las atribuciones que le concede el régimen de precios de transferencia.

A. EL CONCEPTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Para entender qué es un precio de transferencia inicialmente debemos partir de un concepto neutro: son los precios a los que las empresas vinculadas entregan bienes tangibles (acabados o intermedios) e intangibles, prestan servicios o comparten recursos. La doctrina comparada los define:

“como el valor pecuniario o monto de la contraprestación, asignado o por asignar a cualquier transacción sobre bienes o servicios, que se realiza o realizará entre dos o más empresas o personas físicas relacionadas, o combinaciones entre éstas”² —o como— “aquel valor de pago (precio) que se pacta y realiza entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes (físicos o inmateriales) o servicios, y que pueden ser diferentes a los que hubieran pactado entre sociedades independientes”³.

Sin embargo, y como ilustraremos a continuación, la definición de precios de transferencia pierde su carácter neutro y asume diferentes matices según la finalidad que se busque con ellos o según el sujeto que los aplique, sea la empresa o la administración tributaria.

En efecto, un sector de la doctrina comparada define los precios de transferencia a partir de la finalidad buscada por éstos, estableciendo que éstos lo que buscan es lograr que los beneficios obtenidos por el grupo multinacional afloren en unos lugares y en otros no (aquéllos con mayor fiscalidad). Algunos autores, incluso sostienen que el concepto de precios de transferencia no puede ser más que una forma de movimiento de beneficios de un lugar a otro (este concepto en la literatura jurídica norteamericana se denomina *profit shifting*)⁴.

2 Véase MORALES, OMAR, “*Transfer pricing in Chile: a comparison of the OECD guidelines and U.S. Regulations*”, University of Detroit, *Mercy Law Review*, Spring, 2002.

3 HERRERO MALLOL, CARLOS, *Precios de transferencia internacionales*, Aranzadi, España, 1999, pág. 2.

4 Véase JACKMAN, LAURA, *International taxation*, 1997, ljackman@sallie.wellesley.edu. También en sentencia del tribunal supremo español del 19 enero de 1996 ponente D. ALFONSO GOTA LOSADA (R) 1996, 1701.

En otro sentido, es posible encontrar definiciones de precios de transferencia tanto desde el punto de vista de las empresas vinculadas, nacionales o multinacionales, como desde la óptica de la administración tributaria.

Desde el punto de vista de las empresas, los precios de transferencia son el precio que una compañía carga a otra compañía relacionada por la transferencia de bienes o servicios, de lo cual se deduce que en cualquier transacción entre compañías relacionadas existe un precio de transferencia. Doctrinantes, como el profesor HUBERT HAMAEEKERS señalan en este sentido una noción de precios de transferencia para efectos de economía de los negocios definiéndolos como:

“el monto cobrado por un segmento de una organización en concepto de un producto o servicio que el mismo provee a otro segmento de la misma organización”⁵,

con una clara razón económica: evaluar el desempeño de las entidades integrantes del grupo.

En cambio, desde el punto de vista de la administración tributaria los precios de transferencia y las normas que los rigen tienen por objeto evitar la manipulación de la base imponible de una jurisdicción fiscal, estableciendo reglas sobre el manejo que se le debe dar a estos precios de transferencia, evitando así verse privada de manera inequitativa de los impuestos que considera tienen derecho dada su soberanía fiscal. Al permitirse las autoridades fiscales de diversos países revisar y objetar los valores de los bienes y servicios que se fijan, cada una buscará obtener el mayor recaudo de impuestos directos y evitar que las empresas multinacionales trasladen las utilidades a otras regiones con una carga impositiva menor o nula. Por tal razón, los precios de transferencia desde la óptica de la administración tributaria son un mecanismo para que se pague el impuesto en el lugar donde efectivamente se genere.

Finalmente, para completar el panorama de definiciones sobre precios de transferencia debemos señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, define los precios de transferencia como:

“los precios por los que una empresa transfiere bienes materiales o propiedad intangible o presta servicios a una empresa asociada”⁶.

5 HAMAEEKERS, HUBERT, Precios de transferencia, antecedentes —estado actual— perspectivas. La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías, Oporto, Portugal, septiembre, 1999, pág. 2.

6 OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, pág. 3.

1. El impuesto de renta y su relación con los precios de transferencia

Al momento de entender el régimen de precios de transferencia en un país, es importante señalar que no hay que confundir éstos con un impuesto adicional. Por lo general, es a los contribuyentes del impuesto sobre la renta a quienes la administración tributaria les exige el cumplimiento de unas obligaciones, tanto formales como sustanciales, para efectos del régimen de precios de transferencia.

Un régimen de precios de transferencia se puede analizar más como un conjunto de medidas auxiliares que coadyudan a la administración tributaria a la aplicación del impuesto de renta y se convierten en un deber tributario adicional del contribuyente.

En Colombia se manifiesta éste formalmente bajo la obligación de presentar una declaración informativa, previa la elaboración de la respectiva documentación comprobatoria. Como tal, el contenido de la declaración informativa puede tener un efecto directo en la determinación de sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones y en el caso de Colombia, también en sus activos y pasivos; con unas consecuencias en el posible reajuste que frente a éstos realice la administración tributaria para efectos del impuesto de renta⁷.

En realidad, mundialmente para la aplicación del impuesto sobre la renta el tema de los precios de transferencia constituye un tema crucial, en virtud que como ya señalamos por medio de los precios de transferencia se pueden manipular los ingresos, costos y gastos y el impuesto sobre la renta es un impuesto que se paga al fisco según los ingresos devengados⁸.

De hecho, la legislación colombiana ha establecido expresamente que el régimen de precios de transferencia solamente produce efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios (artículo 260-1 Estatuto Tributario, ET)⁹.

7 Artículo 260-1 del Estatuto Tributario colombiano y artículo 1, decreto 4349 de 2004.

8 JARAMILLO, ESTEBAN, *Historia del impuesto sobre la renta. Derecho tributario*, 2ª edición actualizada, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, pág. 947.

9 Todavía no se ha presentado la primera controversia sobre las declaraciones informativas presentadas en desarrollo del régimen de precios de transferencia en Colombia, y por tanto no existe ningún pronunciamiento de la DIAN al respecto; por consiguiente, es apresurado evaluar las consecuencias que esta definición tendrá. Sin embargo, considero que el régimen de precios de transferencia podrá tener efectos en el tema de valoración aduanera. Asimismo, dependiendo como se aplique la norma, el tema de precios de transferencia puede tener efectos en el tema cambiario. Probablemente, en el momento que la DIAN realiza un reajuste de precios de transferencia, por ejemplo, frente a una inversión, se puede iniciar una investigación cambiaria con sus correspondientes sanciones por error en la declaración.

En este sentido, entendemos que el régimen de precios de transferencia no puede aplicarse por analogía a otro impuesto gobernado por su ley especial, como es el impuesto sobre las ventas —IVA—.

Sin embargo, esto puede conducir a la coexistencia de bases gravables distintas respecto de una misma operación para fines de ambos gravámenes con graves consecuencias para el contribuyente.

Supóngase por ejemplo, cómo en materia de importación, el interés de la Dirección General de Aduanas será el de combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, procurando ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación y por ende, también incrementando la base gravable para efectos del IVA. Mientras, que la Dirección de Impuestos no tendrá objeción en que los valores de importación sean bajos, ya que de esa manera se incrementa la renta originada en la reventa que se produce en la propia jurisdicción, con lo cual hay mayor probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido por la diferencia entre la venta doméstica y la compra en el exterior, es decir, un mayor impuesto sobre la renta. Lo grave vendrá cuando la DIAN, que es aduanas e impuestos en una misma entidad, acepte un valor sobre una operación para efectos de importación pero niegue el mismo para efectos del impuesto sobre la renta, mediante el régimen de precios de transferencia¹⁰.

2. Una aproximación histórica a las regulaciones sobre precios de transferencia

La primera jurisdicción fiscal que promulgó una norma interna para combatir la manipulación de los precios de transferencia fue el *Reino Unido* en 1915. A través de la Ley de Finanzas de 1915, se establecía que en el supuesto de que una entidad no residente llevara a cabo actividades económicas con una empresa residente en el Reino Unido y la empresa no residente tuviera una estrecha conexión y ejerciera un control sustancial sobre la empresa residente en la jurisdicción fiscal inglesa; sí como consecuencia de esto, el negocio realizado entre las dos producía en la empresa residente un beneficio menor que el que se habría esperado, la entidad no residente

10 Este tema ha tenido un amplio desarrollo en otras jurisdicciones, es el caso del artículo 1059a del Código de Rentas Internas (*Internal Revenue Code*) de Estados Unidos, el cual concilió los intereses entre el *Internal Revenue Service* (IRS) y las autoridades aduaneras, permitiendo establecer una valoración aduanera acorde con el principio *arm's length* en las transacciones de importación entre parte relacionadas.

debía tributar en el Reino Unido como agente de la empresa residente por los beneficios desviados hacia ella en la operación vinculada¹¹.

Posteriormente, encontramos en los *Estados Unidos* en 1917 la reglamentación complementaria a la Sección 1331 (a) de la *War Revenue Act*, que establecía la exigencia de declaraciones consolidadas a las empresas asociadas en el impuesto federal sobre la renta de sociedades¹². En virtud del federalismo, en Estados Unidos el problema de los precios de transferencia surgió inicialmente entre varios estados de la Unión¹³.

Las regulaciones anteriores tuvieron un carácter más preventivo y cautelar que aplicable, en virtud que no contaban con las herramientas adecuadas para lograr su sanción efectiva en virtud de la carencia de instrumentos adecuados para precisar comparables en materia de precios y realizar intercambios de información con otras administraciones tributarias.

Sería sólo hasta el año 1935, cuando en Estados Unidos con la Sección 45 del Código de Rentas Internas —*Internal Revenue Code* (antecedente de la Sección 482 del IRC—, norma actual para el tema de precios de transferencia en ese país), que aparece la primera definición del principio de plena concurrencia o *arm's length* como criterio base para la fiscalización de los precios de transferencia por la administración tributaria estadounidense —*Internal Revenue Service*—. Esta norma autorizaba a la administración tributaria en caso de que dos o más organizaciones fueran de la misma propiedad o estuviesen controladas por los mismos intereses a distribuir, prorratar o asignar renta bruta, deducciones, créditos o descuentos entre esas organizaciones¹⁴.

Por esta misma época, encontramos en *Argentina* el primer antecedente de una regulación sobre precios de transferencia en Latinoamérica (artículo 20 de la Ley 11682 de 1932)¹⁵. Otros países latinoamericanos demorarían mucho más en

11 SALA GALVAÑ, GEMMA, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2003, pág. 51.

12 GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, pág. 51.

13 HERRERO MALLOL, CARLOS, *Precios de transferencia internacionales*, Aranzadi, España, 1999, pág. 151.

14 GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, págs. 77-78. Véanse, CAMPAGNALE, NORBERTO, SILVIA GUADALUPE, CATINOT, PARRONDO, ALFREDO JAVIER, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, Editorial La Ley, Argentina, 2000, págs. 99-100; WOLFSOHN, ARIEL E., *Precios de transferencia*, Etrepar, Argentina, 2000, pág. 42.

15 BAISTROCCHI, EDUARDO, *The transfer pricing problem: the argentine experience (1932-1998)*
<http://www.utdt.edu/departamentos/derecho/publicaciones/rtj1/pdf/baistrocchi.pdf>

promulgar una regulación sobre la materia: *México* en 1992, *Brasil* en 1996 y *Colombia* en el 2002.

Este temprano intento de la administración tributaria argentina por regular y controlar los precios de transferencia, se explica en virtud del auge del intercambio internacional de productos agrícolas a comienzos de siglo XX en ese país. Sin embargo, en ese momento para la administración tributaria argentina esta regulación sobre precios de transferencia resultó difícilmente aplicable debido a las presunciones que exigía el fisco y sólo hasta 1943¹⁶, cuando se introdujo un esquema basado en el principio de plena concurrencia (*Arm's Length Standard* —ALS—) fue posible aplicar el régimen, básicamente enfocado en reprimir las manipulaciones de precios de transferencia *en el contexto de la importación y exportación de mercancías*¹⁷.

En 1968, Estados Unidos sería el primer país en promulgar una reglamentación detallada desarrollando los métodos que debían ser utilizados en su criterio para la determinación de unos precios de transferencia “correctos” para efectos fiscales¹⁸. Esta reglamentación tuvo su origen en los efectos que produjo una decisión jurisprudencial: el caso *Frank vs. Internacional Canadian Corporation* de 1962.

Por medio de esta jurisprudencia, los tribunales estadounidenses rechazaron la tendencia de la administración que establecía que en los ajustes administrativos, el principio de plena competencia era el único criterio para calificar el ajuste en materia de tributación de operaciones vinculadas. Esto constituyó el precedente de que no siempre era necesario establecer lo que hubiera hecho la empresa “independiente” —comparable independiente— para reflejar la verdadera renta imponible de los contribuyentes vinculados.

La doctrina señala cómo esto permitía establecer una interpretación subjetiva del principio *arm's length*, siendo entonces sólo necesario atender a la razonabilidad y justicia de los precios de transferencia frente a los hechos y circunstancias de cada caso concreto¹⁹.

16 Véase ensayo del profesor de leyes de la Universidad de Torcuato Di Tella, EDUARDO BAISTROCCHI el cual ha sido citado ya varias veces en este trabajo y que se puede conseguir en:

<http://www.utdt.edu/departamentos/derecho/publicaciones/rtj1/pdf/baistrocchi.pdf>

17 La regulación en Argentina del tema de precios de transferencia evoluciona con el transcurso de los años y hoy en día no obstante Argentina no ser miembro de la OCDE, la Ley 25.063 toma en gran medida el modelo OCDE.

18 Cfr. GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, pág. 135; LEVEY, MARC M, *Transfer Pricing*, Baker & McKenzie, New York, págs. 1-2.

19 Véase GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, págs. 135-137.

Frente a este fallo, y aun cuando los tribunales sólo admitieron este precedente en casos que fuera imposible encontrar un precio de plena competencia o en las circunstancias donde fuera imposible evaluarlo frente a una operación de plena competencia, la administración tributaria, mediante la reglamentación de 1968, estableció y armonizó el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas, regulando el principio de plena competencia como única base de interpretación de la sección 482 y desarrollando para su aplicación unos criterios objetivos que permitieran una

“determinación mecánica en cada tipo de operación; desechando consecuentemente cualquier argumento subjetivo de razonabilidad al aplicar la Sección 482”²⁰.

Posteriormente en 1986, dentro de lo que se conoce con el nombre de la Reforma REAGAN (*Tax Reform Act of 1986*) se modificaría la sección 482 añadiendo un nuevo párrafo que aclaraba que para efectos de las transferencias de intangibles, la persona que efectuara la transmisión debía por lo menos asegurarse que el beneficio fuera en proporción a la renta atribuible al bien intangible, lo que en Estados Unidos se denomina *commensurate with the income* y que implica que el precio de transferencia de un bien inmaterial debe ser proporcional a los beneficios imputables a esos bienes y que por tanto, debe ser proporcional a las rentas obtenidas por el beneficio de tal transferencia.

Paralelo, a todas estas últimas reglamentaciones en Estados Unidos en México desde el 1º de enero de 1992 se estableció una normativa dentro del impuesto a la renta que contemplaba en detalle todos los aspectos del régimen de precios de transferencia²¹. Sin embargo, esta reglamentación especificaba los métodos tradicionales de precios de transferencia de una forma muy general y no separaba entre operaciones domésticas de las internacionales²².

Dos hechos marcaron en 1994 el desarrollo del tema de precios de transferencia en México: el Tratado de Libre Comercio de América del Norte —TLCAN— y su ingreso a la OCDE, lo que originó la celebración de múltiples convenios para evitar la doble tributación. En 1995, la ley mexicana sobre precios de transferencia empezó a evolucionar significativamente, introduciendo dos importantes modificaciones en el ordenamiento tributario en materia de precios de transferencia con un especial énfasis en la industria maquiladora, la cual estaba en pleno desarrollo en virtud del TLCAN²³.

20 GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, pág. 137.

21 RENDÓN, RICARDO, *Evolution of Transfer Pricing Legislation in México. Special Report*, junio 1º, 1998, párr. (8).

22 RENDÓN, *Evolution of Transfer Pricing Legislation in México*, párr. (9).

23 RENDÓN, *Evolution of Transfer Pricing Legislation in México*, Párrafo (9).

La primera modificación introdujo para las utilidades de las maquiladoras la obligación de ajustarse al principio *arm's length* y la segunda modificación, implementó la figura de los *safe harbors* como:

“una opción simplificada como método de valuación de los precios de transferencia para este tipo de industria”²⁴.

Sin embargo, en México sólo hasta 1997 se estableció que todo contribuyente, ya no sólo maquiladoras, que celebrará operaciones entre partes relacionadas tenía la obligación de demostrar que los precios utilizados eran comparables entre partes independientes. México fue el primer país de Latinoamérica en adoptar el régimen de precios de transferencia acorde con los principios y pautas de la OCDE.

Finalmente, por esta época también en Brasil se introdujo de forma clara el concepto de precios de transferencia en el impuesto a la renta para las personas jurídicas, mediante la Ley 9430 de diciembre 27 de 1996, específicamente regulando:

“los precios de transferencia de operaciones de importación y exportación entre empresas vinculadas, la remesa de intereses entre éstas y las operaciones realizadas entre empresas establecidas en países con tributación favorecida “paraísos fiscales”²⁵.

3. La OCDE y los precios de transferencia

No es posible estudiar la evolución de los precios de transferencia sin tener en cuenta a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Esta organización que se creó en 1961²⁶ con el doble propósito de establecer políticas que permitieran lograr un alto grado de crecimiento y empleo entre los estados miembros y de contribuir al desarrollo del comercio mundial sobre una base no discriminatoria, estableció dentro de sus tareas el beneficio de contar con una normativa sobre precios de transferencia emitiendo convenios, recomendaciones e informes que influyen activamente sobre la materia²⁷.

24 RIVEIRO, RICARDO ENRIQUE, *Paraísos Fiscales Aspectos tributarios y Societarios*, Argentina, Editorial Integra Internacional, 2001, pág. 138.

25 CAMPAGNALE, NORBERTO; CATINOT, SILVIA; LARRONDO, ALFREDO, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, La Ley, Argentina, 2000, pág. 144.

26 Inicialmente la OCDE respondía a las siglas OECD que significa “Organización europea para la cooperación y el desarrollo”, ya que sus miembros originales fueron todos países europeos.

27 Véase, ARIEL E. WOLFSOHN, *Precios de transferencia*, Errepar, Argentina, 2000, págs. 39-41.

En 1979 la OCDE, emitió un primer informe sobre los precios de transferencia, denominado “Informe del comité de asuntos fiscales de la OCDE sobre precios de transferencia y empresas multinacionales”. El contenido de este informe no tiene carácter obligatorio para los estados miembros, pero representa un conjunto de criterios que han sido aceptados por dichos estados²⁸. Según HUBERT HAMAEEKERS, ex presidente del grupo de trabajo de la OCDE sobre precios de transferencia, el informe tuvo:

“el propósito de explicar los problemas y las consideraciones a tener en cuenta, así como describir los métodos y prácticas aceptables, desde el punto de vista tributario, al tiempo de determinar los precios de transferencia”²⁹.

Del “Informe del comité de asuntos fiscales de la OCDE sobre precios de transferencia y empresas multinacionales” destacamos como él mismo resaltaba³⁰:

- La importancia del principio de plena competencia o *arm's length* para determinar las utilidades de entidades vinculadas.
- El error de relacionar los precios de transferencia con el fraude impositivo o la elusión tributaria, aun cuando las políticas sobre precios de transferencia pueden ser utilizados con estos propósitos.

En julio de 1995 el consejo de ministros de la OCDE publicó el primer capítulo de las *Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales*.

Finalmente, dentro de los textos que influyen en el tema de precios de transferencia expedido por la OCDE es necesario tener en cuenta el modelo de Convenio de la OCDE. Este modelo en su artículo 9 aplica el principio de plena competencia,

“según el cual las transacciones dentro de un grupo empresarial deberían cuantificarse como aquellas que fueron negociadas entre empresas independientes”³¹.

28 Véanse, MALLOL, *Precios de transferencia internacionales*, pág. 79. WOLFSOHN, *Precios de transferencia*, pág. 40.

29 HAMAEEKERS, HUBERT, *Precios de transferencia, antecedentes, estado actual, perspectivas. La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, Oporto, Portugal, 1999, pág. 8.

30 Véase, HAMAEEKERS, *Precios de transferencia, antecedentes, estado actual, perspectivas*, págs. 8-9. WOLFSOHN, *Precios de transferencia*, pág. 40.

31 MALLOL, *Precios de transferencia internacionales*, pág. 67.

En la actualidad, si un Estado pretende apartarse de las disposiciones de la OCDE en precios de transferencia en su legislación, se arriesga a generar un régimen de precios de transferencia que genere conflicto con otras administraciones tributarias, desmotive la inversión extranjera y tenga efectos en materia de doble tributación jurídica o económica para sus contribuyentes, al generar por ejemplo, que eventuales ajustes en materia de precios de transferencia no sean reconocidos por otras administraciones tributarias.

4. Los precios de transferencia en Colombia. Origen y evolución

En Colombia, la regulación tributaria anterior a la Ley 788, no contenía norma expresa en materia de precios transferencia. El tema se introdujo en la reforma tributaria presentada al Congreso en el año 2002, no en el texto de la iniciativa de reforma tributaria original, pero sí en el pliego modificatorio, que incluyó las disposiciones en materia de precios de transferencia de la Ley 788 de 2002³².

El texto de las disposiciones fue aprobado en primer debate en sesiones conjuntas de las comisiones tercera y cuarta constitucionales permanentes de la Cámara de Representantes y Senado de la República, sin modificaciones³³. Asimismo, el mismo texto fue acogido en el segundo debate tanto de Cámara de Representantes como de Senado³⁴, sin modificaciones y en opinión de JAIME GONZÁLEZ casi

“que de manera desapercibida, pues no se hizo ya referencia expresa alguna a este tema en la ponencia para segundo debate”³⁵.

32 En la propuesta de reforma tributaria se incluyó el tema de precios de transferencia como una de las alternativas para “hacer sostenible la deuda pública, a la vez que impulse el crecimiento económico y cumpla con los objetivos propios de la tributación, en el sentido de redistribuir la riqueza”. Asimismo, se habló fue de “reformar el sistema de precios de transferencia con el fin de asimilar las diferencias en el cálculo y en el reconocimiento de los valores sobre los cuales se tributa el impuesto de renta de las multinacionales”. Ponencia presentada para primer debate del proyecto de ley número 080 de 2002 Cámara, *Gaceta del Congreso*, año XI, n° 537, Bogotá, D.C., viernes 22 de noviembre de 2002, pág. 9.

33 Ponencia presentada para segundo debate del proyecto de ley número 080 de 2002 Cámara y 093 de Senado/Acumulado con el proyecto de ley número 053 Cámara de 2002, *Gaceta del Congreso*, año XI, n° 614, Bogotá, D.C., miércoles 18 de noviembre de 2002.

34 Texto definitivo al proyecto de ley número 080 de 2002 Cámara y 093 del Senado/Acumulado con el proyecto de ley número 053 Cámara de 2002, aprobado el día jueves de diciembre de 2002, *Gaceta del Congreso*, año XI, n° 539, Bogotá, D.C., lunes 27 de enero de 2003.

35 GONZÁLEZ-BENDIKSEN, JAIME, *Introducción al estudio de los precios de transferencia. Precios de transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*, pág. 71.

Dentro de la revisión de gacetas con las intervenciones en los debates realizada para este trabajo, sólo se encontró una intervención del representante CÉSAR MEJÍA URIBE, ponente, en este sentido:

“Hay un artículo importante aquí que es el artículo de los precios de transferencia entre vinculados económicos, buscando entonces que los grandes conglomerados ya sean nacionales o no nacionales que tengan filiales internacionales no puedan a través del manejo de los precios disminuir las utilidades y por ende el pago de impuestos al interior del país, a título de ejemplo, una empresa internacional podría traer la materia prima a un precio muy alto porque ella podría ser producida en un paraíso fiscal donde no se paga impuestos, al ser muy alta la materia prima es indudable que la empresa filial en Colombia tendría una muy poca utilidad con lo cual entonces estaría evadiendo o eludiendo una renta grande, por lo tanto se cierra esa brecha hablando de esos precios entre vinculados económicos”³⁶.

El texto aprobado contempló el régimen de precios de transferencia expresamente sólo para el impuesto a la renta, asimismo definió el concepto de vinculación económica, no ocurriendo lo mismo con el de parte vinculada³⁷.

En relación con los métodos para efectos de realizar la comparación de precios de transferencia introdujo un principio que lo contiene de manera expresa la regulación estadounidense³⁸. Este es el “principio del mejor método” conforme al cual, en la determinación de los precios de transferencia debe adoptarse, de entre los métodos que establece la ley, el que resulte más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones realizadas.

Es interesante resaltar cómo el texto aprobado remitía para la interpretación de lo dispuesto en el tema de precios de transferencia, a las *Guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales*, aprobadas por la OCDE³⁹. Sin embargo, la Corte Constitucional colombiana declaró inexecutable esta disposición argumentado que resultaba contraria al principio de legalidad transferir a las *Guías de la OCDE* la capacidad de definir aspectos sustantivos, ya que éstas no eran normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por

36 Intervención del honorable representante, CÉSAR MEJÍA URREA, *Gaceta del Congreso*, año XII, n° 83, Colombia, jueves 6 de marzo de 2003a, pág. 15.

37 Para un análisis detallado sobre los alcances e implicaciones de la Ley 788 en material de precios de transferencia, recomendamos el artículo publicado en esta misma revista por CIRO MEZA MARTÍNEZ, titulado “Una aproximación a los precios de transferencia”, *Vniversitas*, n° 105, junio 2003, págs. 255-280.

38 El mejor método o *best method* es *the method that, under the facts and circumstances provides the most reliable measure of an arm's length result*, *Treasure Regulations Sec. 1-482-1(c)(1)*.

39 Artículo 260-9, Estatuto Tributario colombiano.

Colombia, no pudiendo ser incorporadas al ordenamiento interno, careciendo de fuerza vinculante y no teniendo el Congreso mediante ley, la capacidad para establecerlas como pautas interpretativas obligatorias⁴⁰.

No obstante, la DIAN expresamente señaló en el instructivo para el diligenciamiento de la declaración informativa del año 2004, cómo las *Guías* sí pueden ser utilizadas como un criterio auxiliar en el diseño e interpretación de la reglas sobre precios de transferencias⁴¹. El escenario ideal, para efectos de otorgarle una mayor seguridad al régimen sería adoptar el contenido de las mismas vía decreto reglamentario.

El régimen de precios de transferencia en Colombia se consolidaría posteriormente con la reforma tributaria del año 2003, Ley 863, y con la Decisión Andina 578 en su artículo 7° sobre empresas asociadas o relacionadas, esta última disposición con efectos exclusivos entre empresas ubicadas en la Comunidad Andina. En el ámbito del decreto reglamentario encontramos el decreto 4349 de 2004. Finalmente, a la fecha ya se pueden encontrar varios conceptos de la DIAN sobre precios de transferencia.

De la Ley 863 es importante resaltar cómo el Congreso modificó el enfoque de los precios de transferencia destinándolos *única y exclusivamente* para las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas con el exterior, cambiando así la posibilidad que estableció la Ley 788 de que fueran aplicables los ajustes impositivos entre sociedades vinculadas, en caso de que ambas estuvieran radicadas en Colombia.

Sin embargo, en el último semestre de este año se ha presentado la discusión en torno al artículo 9° de la Ley 1004, el cual adicionó al Estatuto Tributario el artículo 85-1 sobre limitación de costos y gastos para usuarios de zonas francas, estableciendo que la compra y venta de bienes y servicios que no corresponda a precios de mercado entre vinculados serán rechazadas. Un sector de la doctrina ha señalado que esto constituye la consagración de un régimen de precios de transferencia entre residentes siempre que alguno se encuentre ubicado en zona franca, sin embargo consideramos que un régimen como este en Colombia, en virtud del artículo 338 de nuestra Constitución Política, requiere expresa consagración legal, adicionalmente consideramos que el término “precio de mercado” no implica por sí solo una remisión a unas obligaciones como las de precios. Sin embargo, de aplicarse sería importante simplificar la carga administrativa que representa para las empresas el cumplimiento

40 Sentencia C-690 de 2003, 12 de agosto de 2003, Corte Constitucional colombiana, MP RODRIGO ESCOBAR GIL.

41 DIAN, *Instructivo para el diligenciamiento de la declaración informativa*, pág. 12.

de las obligaciones de precios de transferencia. (ej. APA's internos, acuerdo de costos compartidos entre residentes, regímenes de protección- *Safe Harbors*- etc.)

Otro punto importante de la Ley 863 fue que desarrolló en forma más extensa algo que la Ley 788 simplemente había nombrado: los acuerdos anticipados de precios —AAP—. La Ley 863 estableció un procedimiento para su negociación con la DIAN y el desarrollo posterior de los mismos, estableciéndolos hasta por un plazo de cuatro períodos gravables, en vigencias fiscales presentes y futuras no retroactivas. A la fecha, podemos encontrar la orden administrativa 00001 del 5 de enero de 2006 expedida por la DIAN que establece los parámetros que regirán la celebración de AAP.

Finalmente, la Ley 863 también incluyó el tema de las sanciones por incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la declaración informativa y la documentación comprobatoria, estableciendo sanciones por presentación extemporánea y por no-presentación tanto de la declaración como de la documentación comprobatoria, entre otras. En este punto, debemos señalar cómo ante la carencia en Colombia de una red de tratados para evitar la doble tributación y tratados de intercambio de información para la DIAN, las perspectivas de fiscalización del régimen por parte de la DIAN no son las mejores, esperamos que no ocurra lo ya señalado para Estados Unidos o Reino Unido hace casi un siglo, con el agravante que la administración se concentre solamente en la penalización por omisiones formales del régimen (no presentación declaración informativa / no elaboración de documentación comprobatoria).

B. EL CONCEPTO DE OPERACIÓN VINCULADA

El concepto de operación vinculada o controlada o de operaciones entre vinculados económicos⁴², es un elemento esencial a la hora de hablar de los precios de transferencia, no sólo en cuanto constituye uno de los presupuestos de aplicación, junto con el principio de plena competencia o *arm's length*, sino también:

“en cuanto encierra en sí la *ratio* de la norma, constituida por la intención de neutralizar las transferencias de materia imponible entre empresas”⁴³.

En Colombia se encuentra regulado para efectos de precios de transferencia mediante el artículo 7 de la Decisión 578 de la CAN y el artículo 263 del Estatuto

42 En la legislación comparada también se estudia la vinculación desde la óptica de la persona vinculada.

43 G. MAISTO citado por FRANCESCA BALZANI, *El Transfer Pricing, curso de derecho tributario internacional*, Temis, Colombia, 2003, pág. 388.

Tributario inciso tercero que consagra todo lo relacionado con operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas respecto del régimen de precios de transferencia, este último artículo establece una enunciación taxativa de criterios a partir de la remisión a otros artículos de la Legislación Comercial y Tributaria colombiana.

“Art. 263. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. (...) Para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario”.

Como consecuencia del aumento de relaciones entre sujetos no independientes el tema de vinculación económica es de vital importancia para el derecho tributario y por ende para el tema de precios de transferencia.

La doctrina internacional define las operaciones entre sociedades vinculadas como:

“aquellas que, al amparo de relaciones comerciales o financieras cuyas condiciones difieren de las que pactarían sociedades independientes en situación de libre concurrencia, comportan traslaciones indirectas de beneficios de unas a otras. Dentro de ellas se entienden comprendidas compras o ventas a precios fijados más altos o más bajos, préstamos a un interés distinto al habitual en los mercados financieros e incluso sin interés, facturación por servicios ficticios, imputación de excesivos costes de dirección...”⁴⁴.

TULIO ROSEMBUJ señala cómo se generará vinculación para efecto de precios de transferencia cuando:

“el conjunto de sociedades aparece subordinado a una de ellas o alguno de sus socios, o sea, bajo su poder de decisión o influencia dominante y su función persigue una tributación inferior a la que hubiera correspondido si, en las operaciones efectuadas, el precio practicado hubiera sido el que siguen empresas desvinculadas o independientes”⁴⁵.

1. Características del concepto de operación vinculada

En el ámbito de legislación comparada, la mayoría de legislaciones definen operaciones vinculadas mediante los supuestos para que una determinada operación

44 ESTEVE PARDO, MARÍA LUISA, *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 131.

45 ROSEMBUJ, TULIO, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, España, 1998, pág. 16.

pueda considerarse como tal a los efectos de aplicarle el régimen especial de precios de transferencia. Teniendo en consideración la normatividad colombiana y la doctrina y legislación comparada, es posible señalar varios aspectos importantes a la hora de analizar las operaciones vinculadas:

1. Para que una operación se considere como vinculada o controlada es preciso que las partes que intervienen en la operación, ambas o sólo una de ellas —*tested party*—, se puedan beneficiar de una posible manipulación de precios⁴⁶, es decir que el control que se realice a esas operaciones tenga como objetivo principal el

“que las utilidades globales del grupo económico y el capital aplicado para generarlas sufran la más eficiente composición de la carga tributaria, de forma tal de maximizar los beneficios empresariales”⁴⁷.

2. En muchas legislaciones,

“las operaciones vinculadas no se limitan a las operaciones corrientes determinantes de ingresos y gastos. Ha de incluirse también cualquier tipo de operación con un contenido que consista en la concesión de una ventaja, así como la adopción de medidas unilaterales. Entre éstas destacan la asunción de deudas, de créditos sin contrapartida o el pago de facturas del socio a la sociedad o viceversa”⁴⁸.

Para el caso colombiano se incluye el tema de los activos y pasivos⁴⁹.

46 Es importante resaltar que respecto del concepto de beneficio la autonomía jurídica es esencial, por esta razón la relación de vinculación no elimina la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni anula su capacidad jurídica tributaria, simplemente conecta el modo de realización del hecho imponible con la valoración de sus efectos.

47 MECIKOVSKY, JAIME, *Precios de transferencia*, Ediciones Macchi, Argentina, 2000, pág. 25.

48 MALLOL, CARLOS, *Precios de transferencia internacionales*, pág. 38.

49 El tema de activos y pasivos en materia de precios de transferencia, no obstante lo nuevo del régimen, no ha sido considerado inicialmente por la DIAN, la cual estableció para efectos de la declaración informativa del período gravable del 2004 que sólo las operaciones de activos y pasivos que correspondan a préstamos, reintegros o reembolsos de gastos y operaciones efectuadas a nombre de vinculados económicos del exterior deben ser consignadas en la declaración informativa, las demás operaciones no deben ser declaradas. (cartilla de *Instrucciones del formulario 120* año gravable 2004). Estableciendo, además en el decreto 4349 de 2004 en el artículo 7° que “aparentemente” las operaciones de activo y pasivos no deben ser tenidas en cuenta para efectos de elaborar documentación comprobatoria. Decimos “aparentemente” porque lo anterior no las excluye que sean objetos de auditorías de precios de transferencias por parte de la DIAN en un futuro, por ejemplo, en el caso de los activos diferidos. Generando incertidumbre en el contribuyente.

3. Es importante analizar el concepto de residencia. En la medida que en algunas legislaciones, como la colombiana, la aplicación del régimen de precios de transferencia está supeditado solamente con vinculados que se consideren extranjeros, es necesario analizar las operaciones vinculadas desde la óptica del concepto de residencia en la respectiva legislación, para poder precisar si aplica o no el régimen de precios de transferencia⁵⁰.
4. El concepto de operaciones vinculadas no se predica exclusivamente de empresas. Es algunas legislaciones como la colombiana y en el mismo numeral 1b) del artículo 9º del modelo de convenio de la OCDE, la vinculación se predica también de personas físicas y personas no societarias⁵¹. Frente a esto, será posible la aplicación a las personas físicas y personas no societarias, en virtud de su calidad de contribuyentes de renta, del régimen de precios de transferencia.
5. De la lectura de la legislación colombiana sobre vinculación económica aplicable para efectos del régimen de precios de transferencia, así como de las directrices de la OCDE, es posible observar cómo existen tres criterios que desarrollan las situaciones que configuran las operaciones con vinculados económicos, son:
 - 1) la dirección o poder de decisión, 2) el capital y 3) el control.

2. Efectos del concepto de operación vinculada

Según una legislación tributaria nacional defina el concepto de operación vinculada para efectos de precios de transferencia, la administración tributaria podrá o no realizar sobre ellas un ajuste en materia de precio de transferencia respecto de la declaración del contribuyente del impuesto de renta vinculado, sujeto a su jurisdicción, también denominado *tested party*. Como tal, la definición normativa de las partes vinculadas, establecerá para fines tributarios el fondo real del contribuyente, a partir de establecer:

50 Es el caso de Colombia, donde el último párrafo del artículo 260-1 del Estatuto Tributario señala cómo “las disposiciones sobre precios de transferencia, sólo serán aplicables a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionados del exterior”.

51 En Colombia, la lista taxativa de entidades vinculadas incluye a las no societarias, entre otras las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (art. 19 Estatuto Tributario). No estarán incluidos por ejemplo, los consorcios y uniones temporales en virtud que no son contribuyentes del impuesto de renta (artículo 18 Estatuto Tributario), pero sí podrán serlo sus miembros.

“la subordinación de una persona jurídica al control, decisión o influencia dominante por parte de otra, de socios o de terceros en la vida de la sociedad, siempre que provoque, por obra de esta situación de hecho, una nueva tributación sobre los que integran el conjunto, sin que, al mismo tiempo, esto pueda suponer una tributación superior a la que efectivamente deriva para todos los que participan en él”⁵².

Desde el punto de vista del contribuyente, la definición de vinculación implica que,

“cada vez que se realice una operación habrá que hacer el llamado test de vinculación para determinar si la misma queda cobijada bajo la legislación de precios de transferencia”⁵³.

Esto le permitirá al contribuyente tener certeza sobre la vinculación o independencia de sus operaciones, simplemente comparando la transacción con los eventos de vinculación económica para saber si debe o no acogerse al régimen de precios de transferencia y determinar sus precios de acuerdo con éste.

C. EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El principio “de plena competencia”, establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes; para esto las entidades vinculadas deben poder demostrar que han llevado a cabo las operaciones entre ellas, en las mismas o análogas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto, es decir a precios normales y conocidos de mercado.

1. Características del principio de plena competencia

A partir de la legislación nacional y de la revisión de algunas legislaciones comparadas, así como de las directrices de la OCDE, podemos afirmar que el principio de plena competencia o *arm's length* contiene ciertas características particulares, que a continuación señalamos:

52 ROSEMBUJ, TULLIO, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Barcelona, 1998, pág. 16.

53 GODOY, JUAN PABLO; CATALINA, HOYOS, *Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente, precios de transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*, Cámara de Comercio de Bogotá, Colombia, 2003, pág. 178.

a. El análisis y comparabilidad de la transacción

Debe poder analizarse la transacción, a los fines de determinar el tipo de operación que se está llevando a cabo y la posibilidad de ser comparable con alguna otra, *a un precio de mercado abierto y conocido*. En algunas ocasiones será posible identificar e individualizar una transacción, es decir, que será posible comparar las condiciones transacción por transacción, sin embargo, habrá otras circunstancias donde será necesario evaluar las transacciones en todo su conjunto ya que la operación en la cual se realizan las liga estrechamente o se producen de manera continua.

Ejemplo de esto, puede ser el derecho de uso de activos intangibles o algunos contratos a largo plazo para el suministro de bienes o servicios, entre otros⁵⁴.

b. Las características subjetivas

La operación intragrupo debe presentar características idénticas o análogas a la transacción no controlada, que permitan la comparación. En virtud de lo anterior, no necesariamente deben ser iguales. Por esta razón, al identificar el precio de la transacción no controlada debe tomarse en cuenta las circunstancias especiales que circulan la transacción vinculada.

c. El reconocimiento de la transacción tal como fue legalmente estructurada y el acuerdo contractual privado

Las condiciones pactadas de la transacción deben estudiarse en la forma legal prevista; asimismo, el precio debe considerar las obligaciones privadas de las partes que no puedan ser dejadas de lado en el análisis de la transacción. Esto genera una importante consecuencia para la administración, la cual deberá respetar la forma contractual asumida y no podrá sustituirla por otra.

d. El mercado abierto

Es decir, que cualquier precio vinculado debe basarse en las condiciones del mercado y reflejar las prácticas comerciales corrientes. Sin embargo, este tema genera cierta

54 OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.42.

controversia ya que no necesariamente se encuentra preestablecido en que circunstancias se puede asumir que se han satisfecho las condiciones de mercado abierto, más sí por ejemplo, existen condiciones especiales en el mercado como podrían derivarse de un monopolio.

e. La disponibilidad de la información por parte del contribuyente

Cuando la definición señala que hubieran sido pactadas entre partes independientes a precios conocidos, implica que la información debe ser accesible. Es decir que,

“el precio debe establecerse sobre la base de datos e información que estén ya disponibles o resulten accesibles al momento de la transacción”⁵⁵.

f. El análisis funcional

La determinación del precio prudente debe tomar en consideración las funciones realizadas por las empresas pertenecientes al mismo grupo económico⁵⁶.

g. Implica el reconocimiento del criterio de contabilidad separada

En virtud que el principio “de plena competencia” busca a través de éste:

“tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada”⁵⁷.

55 CAMPAGNALE, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, pág. 101.

56 El análisis funcional: para determinar si dos operaciones son realmente comparables, es preciso establecer si son asimismo comparables o similares las funciones realizadas por las dos empresas que han realizado esas operaciones. Éste se denomina por la doctrina como análisis funcional. Este análisis funcional permite identificar y valorar, con respecto a un producto o grupo de éstos, la función y contribución que realiza cada empresa perteneciente al grupo multinacional, así como el riesgo económico asumido y el grado de responsabilidad para la ingeniería y la producción, la investigación, continuidad, la gestión y la administración, la comercialización y los servicios al cliente. Básicamente, el análisis funcional busca identificar las actividades realizadas y los riesgos asumidos por parte de cada entidad vinculada a través, en la mayoría de los casos, de un cuestionario, el cual tendrá a grandes rasgos las siguientes características en sus preguntas: ¿qué se ha hecho?; ¿qué funciones económicas relevantes están implicadas al hacerlo?; ¿quién realiza cada acción?; ¿cuál es la medida del valor económico de cada función realizada por cada una de las partes implicadas?; ¿qué riesgo se han asumido?; ¿qué cargas económicas se han asumido? y ¿se han utilizado activos inmateriales para realizar la función?

57 OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.6.

Este principio, para su aplicación, necesariamente debe partir de considerar a cada miembro del grupo multinacional como una empresa independiente mediante el criterio de contabilidad separada, gravando a cada empresa vinculada de acuerdo con la contabilidad en el Estado de residencia de la empresa vinculada. Esta consideración, permite que la base imponible del contribuyente en cada Estado se asigne tratando de obviar las especialidades de las relaciones comerciales y financieras que se originan en virtud de su vinculación, procurando por medio del principio de plena competencia que la imposición recaiga sobre los rendimientos que se hubieran obtenido si la empresa operará en condiciones normales de mercado⁵⁸.

i. Finalidad del principio de plena competencia

De la definición del principio “de plena competencia” queda claro que su finalidad es lograr la paridad en el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes, al ubicar a las empresas vinculadas y a las independientes en condiciones de igualdad para fines fiscales, evitando así la creación de ventajas o desventajas fiscales que de otra manera distorsionarían la posición competitiva de cualquier empresa⁵⁹.

Lo anterior básicamente con el objeto de evitar que se distorsionen las:

“deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de inversión”⁶⁰,

así como ofrecer un:

“tratamiento equitativo para empresas multinacionales y para empresas independientes”⁶¹

evitando así que surjan ventajas o desventajas fiscales que distorsionan la posición competitiva de cada tipo de entidad. Por último, con el principio de plena competencia la OCDE señala como se busca facilitar:

58 Véase GALVAÑ, *Los precios de transferencia internacionales*, págs. 53-54.

59 Véase OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.7.

60 OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.3.

61 OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.7.

“el crecimiento del comercio y de las inversiones al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas”⁶².

C.2. DESARROLLO NORMATIVO DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA EN COLOMBIA

La regulación de precios de transferencia en Colombia acoge el principio de plena competencia para desarrollar la reglamentación sobre precios de transferencia:

Artículo 260-1 del Estatuto Tributario:

(...) “para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”.

Adicionalmente, la Decisión 578 de 2004⁶³ de la Comisión de la Comunidad Andina que consagra un “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal” en los países de la Comunidad Andina⁶⁴, en virtud de la supranacionalidad del derecho comunitario, ha incorporado al ordenamiento colombiano el siguiente artículo que incluye una referencia al principio “de plena competencia”:

“ARTÍCULO 7. EMPRESAS ASOCIADAS O RELACIONADAS 1. Cuando a) una empresa de un país miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro país miembro, b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un país miembro y de una empresa de otro país miembro, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por *condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes*, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición. 2. Cuando un país miembro incluya en la renta de una empresa de ese país, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro país miembro ha sido sometida a imposición en ese otro país miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la

62 OCDE, *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, cap. I, párr. 1.7.

63 La presente decisión se encuentra vigente respecto al impuesto sobre la renta y por ende aplica en el tema de precios de transferencia, para el ejercicio fiscal del año 2005.

64 Comunidad Andina, Decisión 578, www.comunidadandina.org

empresa del país miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran *sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes*, ese otro país practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente decisión y las autoridades competentes de los países miembros se consultarán en caso necesario. (Bastardilla fuera de texto)⁶⁵.

En virtud de lo anterior, el artículo 7, que por cierto es completamente idéntico en forma y fondo al artículo 9° del Modelo de la OCDE, citado anteriormente, tendrá aplicación preferencial sobre el artículo 260-1 respecto de los países de la Comunidad Andina (Bolivia, Perú, Venezuela y Ecuador). Un caso similar con España, ocurrirá cuando entre en vigencia el Convenio de Doble Imposición que celebró Colombia con España y que incluye en su artículo 9° una redacción similar al del artículo 9° del Modelo de la OCDE.

3. El Principio de plena competencia frente a algunos principios constitucionales

En Colombia, como tal, el principio no se encuentra expresamente consagrado en la Constitución Política, sin embargo, sí es posible analizarlo frente a otros principios con consagración constitucional. Primero, respecto de la supuesta violación al principio de igualdad y segundo, respecto a los principios de libre iniciativa y capacidad contributiva.

i) El principio de plena competencia y el principio de igualdad y equidad

En Colombia, el principio de igualdad, está consagrado de forma general y no expresamente referido al tema tributario en el artículo 13 de la Constitución Política y el principio de equidad se encuentra enunciado textualmente en el artículo 363 de la misma⁶⁶. La Corte Constitucional colombiana en algunas de sus sentencias de constitucionalidad (Corte Constitucional, sentencia C364/93 MP CARLOS GAVIRIA DÍAZ

65 Sin embargo, no obstante consagra el principio de las transacciones entre partes vinculadas entre países miembros deben ser bajo las condiciones como si fueran las convenidas entre empresas independientes, no establece ningún criterio de comparación.

66 Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. (...) Constitución Política de Colombia.

ha asimilado estos dos conceptos⁶⁷, razón por la cual se analizará el principio “de plena competencia” desde una óptica conjunta.

Mediante el principio de plena competencia se le da igual tratamiento al contribuyente con operaciones vinculadas que el que reciben los demás contribuyentes con operaciones no vinculadas. Desde la óptica de la igualdad, este principio lo que propone es:

“un trato igualitario entre empresas de un grupo económico trasnacional y empresas independientes, al considerar que es la forma de impedir que existan beneficios o perjuicios impositivos que otorguen posiciones competitivas”⁶⁸.

Lo que busca este principio, es que situaciones diferentes sean tratadas de forma igual en virtud de lograr una igualdad respecto a la capacidad contributiva de cada cual, eliminando la aparente desigualdad respecto de la diferencia de precios. En virtud de este principio, ambos contribuyentes no dejan de ser sujetos pasivos de un mismo impuesto, no tratándose de un trato diferencial, sino de un desarrollo de un principio que permite lograr un trato igual identificando supuestos de hecho iguales eliminando las posibles diferencias.

La misma Corte Constitucional ha señalado cómo en aras de:

“garantizar el principio de igualdad, el legislador está obligado a conceder idéntico trato a quienes estén en iguales supuestos de hecho”⁶⁹.

ii) El principio de plena competencia y el principio de libre empresa

El principio de plena competencia no genera sólo consecuencias en el ámbito del derecho tributario, también genera efectos en otras áreas del derecho, por ejemplo, en el campo del derecho comercial, en todo lo referente a la libre competencia y a la iniciativa privada.

La Constitución Política de Colombia señala cómo la actividad económica y la iniciativa privada son libres (art. 333 CP) y en concordancia con este principio, el Código Civil colombiano consagra la autonomía de la voluntad privada como fuente

67 Véase, LEWIN FIGUEROA, ALFREDO, *Los principios constitucionales del derecho tributario*, Colombia, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, págs. 66-67.

68 AGUIRREBENGOA, LUCIANA, *Un nuevo enfoque sobre precios de transferencia*, pág. 17.

69 Corte Constitucional, sentencia C327/99, MP CARLOS GAVIRIA DÍAZ.

suprema y autónoma de los efectos de los actos jurídicos⁷⁰. En virtud de estos principios, todo particular —vinculado o no— tiene derecho a escoger con quién contratar o no contratar y de determinar libremente el contenido de su contrato.

El principio de plena competencia desarrolla este principio constitucional al permitir y promover la libre competencia, igualando el tratamiento entre empresas vinculadas frente a terceros competidores. Por ejemplo, en el tema de las importaciones este principio se convierte en una herramienta para que empresas nacionales compitan en igualdad de condiciones con empresas vinculadas⁷¹.

Sin embargo, en virtud del desarrollo del principio de plena competencia, no será posible para la administración tributaria irrespetar la forma contractual asumida sustituyéndola por otra y desconociendo la autonomía de la voluntad privada.

Igualmente, el principio “de plena competencia” no puede convertirse en una herramienta para limitar o impedir la libre competencia ni para restringir la actuación de las empresas multinacionales en el país. La administración tributaria no puede utilizar este principio para generar una posición más gravosa a las partes vinculadas, la Corte Constitucional ya ha señalado en sentencia relacionada con las leyes tributarias y sus efectos en el mercado y la libre competencia como:

“El poder tributario no se ha entregado al Estado para que, por fuera de una política tributaria fiscal razonable y seria, caprichosamente altere la posición de los particulares de un mercado, generando ventajas contingentes que explotan sus beneficiarios para imponerse sobre los competidores que pierden terreno sólo por no contar con el beneplácito político de las mayorías que definen las normas fiscales”⁷² (bastardilla fuera de texto).

En el mismo sentido, el Dr. ALFREDO LEWIN cita cómo:

“El principio de igualdad exige un derecho tributario que no esté predestinado a permitir comportamientos estratégicos y, por tanto, que sea neutral ante las formas jurídicas y la competencia y, de este modo, sea capaz de vincular una misma consecuencia fiscal a idénticos hechos económicos”⁷³,

70 Véanse, OSPINA FERNÁNDEZ, GUILLEMO; OSPINA ACOSTA, EDUARDO, *Teoría general del contrato y del negocio jurídico*, 6ª edición, Temis, Colombia, 2000, págs. 12-15.

71 Véase, PIMENTEL NOBRE, A *Globalização e o controle de transferencia de preços*, págs. 143-144.

72 Corte Constitucional, sentencia C183/98, MP EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

73 TIPKE, KLAUS, citado por LEWIN FIGUEROA, ALFREDO, *Los principios constitucionales del derecho tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Colombia, 2002, págs. 93-94.

razón por la cual el principio “de plena competencia” simplemente se debe limitar a permitir la libre competencia y en ningún momento puede convertirse en una herramienta que altere el libre mercado.

iii) El principio de plena competencia y el principio de capacidad contributiva

La Constitución Política de Colombia señala en su artículo 95 inciso 9 el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia a toda persona y ciudadano, este principio tiene su desarrollo en el artículo 683 del Estatuto Tributario, el cual dispone que al contribuyente no se le puede exigir más de aquello con lo que la ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la nación.

Una correcta aplicación del principio “de plena competencia”, lo que busca es tratar a los contribuyentes que en esencia son iguales corrigiendo las desigualdades aparentes de sus operaciones a fin de llegar a una justicia en virtud de la capacidad contributiva de cada uno⁷⁴.

En conclusión, si bien el principio de plena competencia no se encuentra expresamente consagrado en la Constitución Política, sí puede considerarse como un desarrollo del principio de igualdad, de libre iniciativa y de capacidad contributiva.

CONCLUSIONES

Finalmente, es importante resaltar varios elementos comunes que se han encontrado en el análisis y evolución del tema de precios de transferencia a lo largo de este artículo:

1. La regulación sobre precios de transferencia se encuentra siempre incluida en las disposiciones sobre el impuesto de renta.
2. Los precios de transferencia se origina en el intercambio internacional de mercancías y fundamentalmente en las exportaciones e importaciones y la

74 Véase, PIMENTEL NOBRE, A *Globalização e o controle de transferência de preços*, págs. 144-149.

evasión o elusión que se pueden generar por medio de estas operaciones. No obstante, también es posible encontrar en algunas jurisdicciones casos de precios de transferencia de aplicación entre vinculados nacionales.

3. La determinación de la localización adecuada de beneficios en el caso de intangibles representa un reto para la aplicación de precios de transferencia tanto para los contribuyentes como para las administraciones.
4. No existe un único precio de transferencia apropiado, sino que un precio de transferencia reflejará la renta en la medida en la que se encuentre dentro de un intervalo de precios de plena competencia.
5. Colombia ha adoptado como norma básica el principio de plena competencia, esto garantiza tanto para el contribuyente como para la administración unas pautas claras iniciales, de raigambre mundial, para la aplicación del régimen de precios de transferencia de conformidad con las condiciones de mercado. Adicionalmente, como garantía para el contribuyente podemos afirmar que el principio de plena competencia tiene sustento en la Constitución Política en virtud de desarrollar el principio de igualdad, libre iniciativa y el principio de capacidad contributiva y como tal su aplicación deberá estar en coherencia con estos principios de rango constitucional.
6. Los críticos del principio de plena competencia cuestionan este principio, ante la imposibilidad de hallar un precio de plena competencia que pueda utilizarse como referencia frente a las operaciones vinculadas, principalmente en el tema de intangibles. Sin embargo, en el estado actual de la reglamentación en Colombia este principio se vislumbra como una herramienta clara y práctica para iniciar la implementación del régimen en el país.
7. Una tercera parte para ser “comparable” no necesita “exactitud” para servir como punto de referencia entre partes vinculadas. Basta con que sea “suficientemente similar” y que aporte una medida del Principio de plena competencia digno de confianza.
8. Finalmente, será necesario esperar a un posterior desarrollo del principio por la autoridad tributaria —DIAN— para establecer cuáles serán las peculiaridades con las que se desarrollará el principio de plena competencia en Colombia, los criterios de vinculación y en general el Régimen de precio de transferencia.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRREBENGOA, LUCIANA, *Un nuevo enfoque sobre precios de transferencia*, Errepar, Buenos Aires, Argentina, 2002.
- ARIEL E. WOLFSOHN, *Precios de transferencia*, Errepar, Argentina, 2000.
- BAISTROCCHI, *The transfer pricing problem: the argentine experience (1932-1998)* <http://www.utdt.edu/departamentos/derecho/publicaciones/rtj1/pdf/baistrocchi.pdf>
- BALZANI, FRANCESCA, *El Transfer Pricing, curso de derecho tributario internacional*, Temis, Colombia, 2003.
- CAMPAGNALE, NORBERTO; CATINOT, SILVIA; LARRONDO, ALFREDO, *El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales*, La Ley, Argentina, 2000.
- ESTEVE PARDO, MARÍA LUISA, *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- GALVAÑ, GEMMA SALA, *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2003.
- GODOY, JUAN PABLO y HOYOS, CATALINA, *Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente, precios de transferencia en Colombia: una perspectiva desde el derecho comparado*, Cámara de Comercio de Bogotá, Colombia, 2003.
- GONZÁLEZ CANO, HUGO, *Informe sobre la situación actual de la tributación en los países miembros del MERCOSUR*, Banco Interamericano de Desarrollo, Buenos Aires, 20 de marzo de 2001, www.federativas.brides.gov.br
- HAMAËKERS, HUBERT, *Precios de transferencia. Antecedentes - Estado actual - Perspectivas. La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de nuevas tecnologías*, Oporto, Portugal, 1999.
- HINRICHS, HARLEY, *A general theory of tax structure change during economy development*, The Law School of Harvard University, Cambridge, 1996.
- HORLACHER, SUSANA, *Precios de transferencia*, www.iefpa.org.ar
- JACKMAN, LAURA, *International Taxation*, 1997, ljackman@sallie.wellesley.edu.
- JARAMILLO, ESTEBAN, *Historia del impuesto sobre la renta. Derecho tributario*, 2ª edición actualizada, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá.
- LANGBEIN, S.I., *The Unitary Method and the Myth of arm's Length*, Tax Notes, 1986.
- LEVEY, MARC, *Transfer Pricing*, Baker & McKenzie, New York, 2000.
- LEWIN FIGUEROA, ALFREDO, *Los principios constitucionales del derecho tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Colombia, 2000.
- LOWELL, C.H., *U.S. International Transfer Pricing*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1996.
- MALLOL, CARLOS, *Precios de transferencia internacionales*, Aranzadi, España, 1999.
- MECIKOVSKY, JAIME, *Precios de transferencia*, Ediciones Macchi, Argentina, 2000,
- MORALES, OMAR, "Transfer pricing in Chile: a comparison of the OECD guidelines and U.S. regulations", University of Detroit, *Mercy Law Review*, Spring, 2002.

- OCDE (1979) *Transfer Pricing and Multinationals Enterprises, International Bureau of Fiscal Documentation Publications.*
- OCDE (1979) *Transfer Pricing and Multinationals Enterprises, International Bureau of Fiscal Documentation Publications.*
- PIMENTEL NOBRE, LIONEL, *A globalização e o controle de transferencia de preços (Transfer Pricing) no Brasil*, Editora Portico, Brasil, 2000.
- RENDÓN, RICARDO, *Evolution of Transfer Pricing Legislation in México*, Special Report, junio 1º, 1998.
- RIVEIRO, RICARDO ENRIQUE, *Paraísos fiscales aspectos tributarios y societarios*, Integra Internacional, Argentina, 2001.
- ROSEMBUJ, TULLIO, *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- THOMAS, ARTHUR L., *A Behaviur Analysis of Joint Cost Allocation and Transfer Pricing*, Arthur Andersen & Co., Lecture Series, Stipes publishing Company, 1977.

