

UNA APROXIMACIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

*Ciro Meza Martínez**

RESUMEN

El presente artículo aborda el tema de los precios de transferencia, haciendo especial énfasis en el recién introducido régimen de la Ley 788 de 2002. Se analizan las consideraciones de tipo general, los antecedentes en la legislación colombiana y sus principales elementos, que incluye los presupuestos fundamentales, los distintos métodos y demás mecanismos de especial relevancia.

Palabras clave: reforma tributaria, precios de transferencia.

ABSTRACT

This article refers to the newly created regime for transfer pricing in Colombia. It analyses the general matters concerning the subject, the legal background, and it's different elements that include basic postulates, the applicable methods and other relevant mechanisms.

Key words: tax reform, transfer pricing.

Fecha de recepción: 8 de marzo de 2003.

* Abogado javeriano. Especialista en derecho de la comunicación de la Universidad Javeriana con estudios en instituciones occidentales en la Universidad de Notre Dame, Indiana EE.UU. Actualmente cursa la especialización de derecho tributario de la Universidad del Rosario. Abogado de Araújo Ibarra & Asociados S.A. El presente artículo es una expresión personal del autor y no compromete en su contenido a ninguna organización, ni constituye una expresión institucional de la firma Araújo Ibarra & Asociados.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA
 - 2.1. Operaciones entre vinculados
 - 2.1.1. Vinculación
 - 2.2. Principio de independencia
3. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEY 788 DE 2002
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Antecedentes de los precios de transferencia en Colombia
 - 3.3. La vinculación en Colombia
 - 3.3.1. Partes relacionadas
 - 3.3.2. Vinculación económica
 - 3.3.2.1. Vinculación en materia comercial
 - 3.3.2.1.1. Subordinación
 - 3.3.1.1.2. Grupos empresariales
 - 3.3.2.2. La vinculación en el Estatuto Tributario
 - 3.4. Métodos de precios de transferencia
 - 3.4.1. Primer grupo: métodos transaccionales tradicionales
 - 3.4.1.1. Método de precio no comparable
 - 3.4.1.2. Método de precio de reventa
 - 3.4.1.3. Método del costo adicionado
 - 3.4.2. Segundo grupo: métodos de utilidad transaccional
 - 3.4.2.1. Método de partición de utilidades
 - 3.4.2.2. Método residual de partición de utilidades
 - 3.4.2.3. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación
 - 3.5. Acuerdos con la administración en materia de precios de transferencia
 4. CONCLUSIONES
 5. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La internacionalización de las economías del mundo, así como el auge que ha adquirido la globalización en los últimos años ha incrementado en forma importante la presencia de los grupos multinacionales en el comercio internacional. De acuerdo con JOHN NEIGHBOUR, miembro del Centro para las

Políticas y Administración de Impuestos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, el 60% del comercio mundial se realiza entre empresas multinacionales¹.

La realidad actual del comercio mundial obliga, necesariamente, a considerar los precios de transferencia como un concepto fundamental que concierne a las autoridades tributarias de las jurisdicciones del mundo entero.

Ahora bien, es perfectamente posible que las transacciones que se llevan a cabo entre multinacionales —que como ya hemos visto representan un componente significativo del comercio internacional— no se encuentren sometidas, en su totalidad, a las fuerzas ordinarias de la oferta y la demanda; como sí lo estarían las operaciones entre empresas independientes.

Pues bien, existe una organización internacional que se ha encargado de difundir la importancia de los precios de transferencia en la globalización. La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) ha sido reconocida a nivel mundial por liderar el desarrollo conceptual de los precios de transferencia estableciendo los parámetros para su aplicación no sólo en los países que la componen sino también respecto de aquellos que consideren integrar estos principios a nivel legislativo.

El 30 de septiembre de 1961 entró en ejecución la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico —OCDE— cuyos objetivos comprenden entre otros, la expansión del comercio internacional fundamentada en bases multilaterales y no discriminatorias y concordantes con obligaciones internacionales.

Los miembros originales de la OCDE son Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Portugal, España, Suecia, y los Estados Unidos. Posteriormente, se incorporaron Japón, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, República Checa, Hungría, Polonia, Corea y la República Eslovaca.

Como ya ha sido mencionado, la OCDE propende por la aplicación de los precios de transferencia como un parámetro fundamental del comercio internacional que

1 NEIGHBOUR JOHN, "Transfer pricing: Keeping it at arm's length", *The OCDE Observer*, abril de 2002.

evita la defraudación de las administraciones tributarias, así como la doble tributación.

2. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como resultado del aceleramiento de la globalización y la internacionalización de la economía el interés por el tema de los precios de transferencia se evidencia tanto a nivel local como internacional. Se obedece a un concepto que no sólo afecta las operaciones entre vinculados dentro de una misma jurisdicción, sino que también se ha convertido en un tema central para las multinacionales.

En términos generales podemos establecer que el concepto de precios de transferencia hace referencia a los precios utilizados por empresas vinculadas para transferir bienes y servicios entre sí.

Asimismo, el Dr. JAIME GONZÁLEZ BENDIKSEN define el concepto de precios de transferencia en cuanto a su fin como:

“los principios para evitar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias que resulta, bien en lesión a un fisco al privarlo de gravámenes a los que tiene derecho, bien en doble o múltiple imposición para el grupo multinacional”².

Otros autores han definido los precios de transferencia como el precio pactado por operaciones efectuadas entre dos o más divisiones que pertenecen a un mismo grupo de empresas, sea éste multinacional o no³. Se resalta la importancia de la vinculación entre empresas para efectos de considerar el valor pactado como un precio de transferencia.

La OCDE define los precios de transferencia como los pagos por concepto de bienes y servicios realizados por una empresa que hace parte de un grupo multinacional a otra de dicho grupo.

Con base en las anteriores definiciones se pueden extraer los siguientes elementos de la definición de precios de transferencia:

2 GONZÁLEZ, BENDIKSEN JAIME, “Precios de transferencia”, t. 1., *XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998.

3 CRUZ, CAMACHO, JIMY, “Precios de transferencia – un caso de estudio”.

- Precio pactado en operaciones: estas operaciones bien pueden tratarse de (i) compraventa de bienes tales como materia prima y productos terminados; (ii) prestación de servicios; (iii) regalías por explotación de toda especie de propiedad industrial y (iv) operaciones financieras⁴.
- Debe haber vinculación económica entre las partes que determinan el valor de la operación: esta relación, como se verá más adelante, se determina de varias maneras; no obstante, existe una carencia de independencia originada en la relación económica que se da entre las partes.
- Debemos mencionar que los regímenes de precios de transferencia se encuentran contemplados generalmente, para operaciones internacionales en las cuales participen más de una administración tributaria. Por esta razón en algunos casos se resalta que los precios de transferencia son aquellos que se pactan entre empresas de un grupo multinacional⁵.

Para asegurar una participación justa de las distintas administraciones de impuestos de las jurisdicciones que intervienen en las operaciones entre empresas multinacionales se ha establecido el principio de la independencia o *Arm's Length*. Mediante la aplicación de este principio se busca que las operaciones entre vinculados económicos obedezcan a una independencia que les permita ser comparados con aquellas realizadas por empresas no vinculadas. De esta manera se evitan discrepancias entre los precios utilizados por las vinculadas y las reales fuerzas del mercado que motivan las operaciones entre empresas independientes⁶. Este principio, como se verá más adelante, es pieza fundamental en la aplicación de los precios de transferencia.

La práctica asumida por algunas empresas vinculadas permite que éstas puedan asignar sus pérdidas y/o utilidades dependiendo del nivel de tributación de cada jurisdicción. Por ejemplo, entre sucursales pertenecientes a un mismo grupo multinacional podría establecerse que los precios de venta de bienes o servicios de las operaciones que dichos entes realicen sí, se determinen con la finalidad de

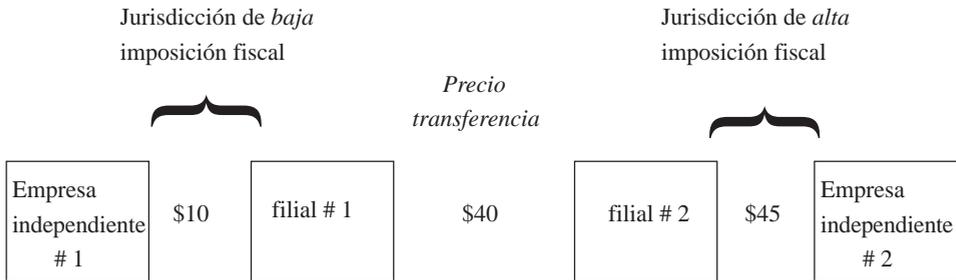
4 Véase el texto de JIMY CRUZ CAMACHO. El autor establece que algunos ejemplos típicos son la compraventa de materia prima; compraventa de productos terminados; prestación de servicios administrativos; servicios de asistencia técnica; cobro o pago de regalías; transferencia de tecnologías; arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; préstamos; compraventa de divisas y operaciones financieras en general (futuros, derivados, *warrants*, etc.).

5 No sucede esto con la reforma tributaria de la Ley 788 de 2002, la cual dispone que el régimen de precios de transferencia se aplica a operaciones que se realicen en Colombia y en el exterior.

6 El principio de la independencia o *arm's length* se encuentra establecido en el artículo 9º de la Convención Modelo de la OCDE.

ubicar las utilidades donde más convenga. Los siguientes ejemplos podrán ilustrar con mayor claridad cómo unas empresas vinculadas podrían asignar sus utilidades dependiendo del nivel de tributación:

Asignación de utilidades dependiendo del nivel de tributación (ejemplo 1)



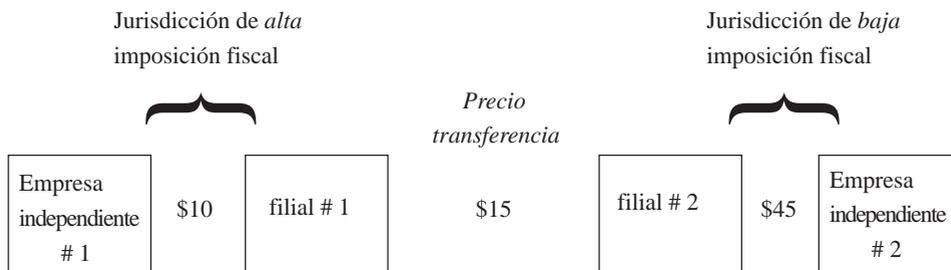
La filial # 1 adquiere de una empresa independiente un producto a precios de mercado (\$10). Dicha empresa se encuentra ubicada en un país con una baja imposición fiscal lo que supone que las utilidades no estarán gravadas o gravadas a una baja tarifa.

La filial # 1 vende los productos a la filial # 2 los productos adquiridos inicialmente con un precio de transferencia de \$40; este precio no corresponde a una operación de mercado.

Posteriormente, la filial # 2 revende los productos a una empresa independiente a un valor de mercado (\$45).

Esta operación supone que gran parte de las utilidades se quedan en la jurisdicción de baja imposición fiscal; es decir, la filial # 1 obtiene \$30 de utilidades respecto de las cuales no pagará impuesto o si lo hace será bajo. Por el contrario, la filial # 2, que se encuentra ubicada en una jurisdicción de alta imposición fiscal genera utilidades por \$5 únicamente.

Asignación de utilidades dependiendo del nivel de tributación (ejemplo 2)



En el presente ejemplo la filial # 1 ya no se encuentra ubicada en una jurisdicción de baja imposición fiscal, sino que por el contrario, se encuentra en una con una alta carga tributaria.

Nuevamente la filial # 1 adquiere de la empresa independiente # 1 los productos a un valor de \$10; este precio corresponde a un valor de mercado y se trata de una operación entre empresas independientes.

Posteriormente, la filial # 1 y la filial # 2 pactan un precio de transferencia (que no corresponde a valores de mercado) equivalente a \$15. Esta operación, tan sólo deja una utilidad de \$5.

Finalmente, la filial # 2 revende los productos a la empresa independiente # 2 por un valor de \$45, el cual si corresponde a un precio de mercado. Esta operación, deja una utilidad de \$30.

Esta operación supone, nuevamente que gran parte de las utilidades se quedan en la jurisdicción de baja imposición fiscal. El precio de transferencia entre las empresas vinculadas varía para efectos de poder ubicar la utilidad en la jurisdicción donde la carga de tributación sea menor.

Los ejemplos anteriores demuestran cómo empresas que hacen parte de un grupo multinacional pueden pactar valores dependiendo del nivel de tributación de las jurisdicciones donde éstas se encuentren ubicadas. Por consiguiente, se evidencia una fijación de precios con la finalidad de disminuir la carga fiscal de una operación transnacional.

Aplicación de los métodos de transferencia

Como se podrá observar más adelante son diversos los métodos que se pueden aplicar para determinar los márgenes de utilidad a cada operación⁷. Sin embargo, para efectos de continuar con nuestro ejemplo se mostrará como mediante la aplicación de uno de estos métodos se puede determinar el margen de utilidad al compararlo con operaciones entre empresas independientes.

→ *Actuación de la administración tributaria:* en esta etapa, la administración tributaria de la jurisdicción donde desarrolla las actividades la filial # 2 entrará a aplicar alguno de los métodos de precios de transferencia:

1. Con base en la información que tenga el fisco sobre las condiciones del mercado, determinaría el margen de utilidad bruta que obtendrían distribuidores comparables y que en condiciones de independencia perciben una utilidad respecto de la reventa de bienes idénticos, similares o comparables.
2. Esta utilidad se compara con la percibida por la filial # 2 al momento de revender el bien; la utilidad que obtiene una empresa en condiciones de independencia se resta del precio de venta que filial # 2 hubiere establecido para el efecto.
3. El resultado de lo anterior da el verdadero costo de los bienes al cual debió adquirir la filial 2 de la filial # 1; consecuentemente, se ajustaría ese precio de adquisición y se determina la utilidad gravable. Recordemos que la utilidad gravable sería el resultado de restarle al precio de venta de los bienes, el costo fiscal de los mismos.

A continuación entraremos a analizar dos conceptos que resultan fundamentales en la comprensión de los precios de transferencia: (i) vinculación y (ii) el principio de independencia.

2.1. Operaciones entre vinculados

Las operaciones comerciales entre vinculados económicos pueden ser distintas de aquellas que se realizan entre empresas con intereses económicos independientes.

⁷ Los métodos que se utilizan para determinar los precios de transferencia son: (i) precio comparable no controlado; (ii) precio de reventa; (iii) costo adicionado; (iv) partición de utilidades; (v) residual de la participación de utilidades; y (vi) márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Es viable que los principios que rigen una transacción comercial que se lleve a cabo entre una sociedad subordinada con su casa matriz difieran de aquellos que se puedan identificar entre empresas sin ningún vínculo.

Por consiguiente, el origen del concepto de los precios de transferencia surge a partir de la existencia de la vinculación entre empresas; por esta razón, es de la mayor importancia delimitar los efectos provenientes de la vinculación.

2.1.1. Vinculación

Sin perjuicio de los efectos que puedan surgir desde el punto de vista comercial, la legislación tributaria tanto a nivel nacional como internacional se ha ocupado de manera cuidadosa de las transacciones que se realicen entre empresas vinculadas.

En Venezuela⁸, por ejemplo, se considera que hay vinculación en los siguientes casos:

1. Su casa matriz esté ubicada en el exterior
2. Una sucursal o filial cuando esté domiciliada en el exterior.
3. La persona jurídica residente o domiciliada en el exterior cuando haya participación de manera directa o indirecta en la administración control o capital de la otra o cuando una persona o grupo de personas participen directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra.
4. La persona jurídica residente o domiciliada en el exterior cuya participación societaria la califique como su controladora o controlada.
5. La persona jurídica domiciliada en el exterior cuando ésta o la empresa domiciliada en Venezuela estén bajo control societario y/o administrativo común.
6. La persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, que sea su socia o asociada bajo la forma de consorcio u otra figura asociativa.
7. La persona natural residente en el exterior que tenga un parentesco de consanguinidad.

8 Ley del impuesto sobre la renta de diciembre de 2001.

8. La persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior que tenga derechos de exclusividad como su agente, distribuidor, licenciatario, etc.

Es fundamental tener en cuenta que en tratándose de operaciones efectuadas con personas ubicadas en “jurisdicciones de baja imposición fiscal”, se presume, salvo prueba en contrario, que dichas operaciones se realizan entre partes vinculadas.

Asimismo, la Ley del impuesto sobre la renta en Venezuela establece en su artículo 12 que:

“los contribuyentes sujetos al impuesto sobre la renta que celebren operaciones con partes vinculadas están obligados, para efectos de esta ley, a determinar sus ingresos, costos y deducciones aplicando la metodología establecida en este capítulo”.

Es decir, sometiéndose a los principios y metodologías de los precios de transferencia.

La legislación mexicana⁹, por su parte, determina la existencia de la vinculación cuando alguna de las partes participa, de manera directa o indirecta, en la administración, control o capital de la otra; o cuando una persona o grupo de personas participa, de manera directa o indirecta, en la administración, control o capital de dos o más entidades. A partir de la existencia de la vinculación, la legislación mexicana aplica el concepto de los precios de transferencia de acuerdo con las políticas establecidas por la OCDE.

Es de resaltar que la OCDE ha establecido que hay vinculación cuando una empresa participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de la otra; asimismo, considera que hay vinculación cuando sean una o varias personas quienes participan en la administración, control o capital de las empresas.

Las pautas establecidas por la OCDE fueron publicadas en el *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Pautas sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones de impuestos). Dicha publicación fue realizada en 1979 y ha venido siendo actualizada durante los últimos años.

9 Tengamos en cuenta que México es miembro de la OCDE.

2.2. Principio de independencia

El principio de independencia o *arm's length* se encuentra consagrado en el Convenio modelo de la OCDE¹⁰. Mediante dicho principio se busca que las relaciones comerciales entre empresas vinculadas no difieran de aquellas que se habrían estipulado entre empresas independientes.

Es a partir de este principio de donde se desarrollan las distintas metodologías para la implantación de los métodos de precios de transferencia¹¹. Siendo que a las autoridades tributarias les interesa evitar distorsiones que afecten la obtención de utilidades entre empresas vinculadas, en ejercicio de este principio, los precios de transferencia se aplican comparando estas transacciones con las que habrían realizado empresas independientes.

Siempre y cuando coexistan situaciones que permitan ser comparadas con las transacciones realizadas entre empresas vinculadas, la aplicación del principio de independencia no presenta mayor inconveniente. No obstante, cuando se trata de operaciones respecto de las cuales no existe parámetro de comparación se dificulta la aplicación del principio. Por ejemplo, cuando se trata de operaciones comerciales únicas y altamente desarrolladas que por su alto nivel de complejidad no tienen parámetros de comparación. En estos eventos, las autoridades tributarias deben ser sumamente cuidadosas para evitar lesionar en forma desmedida los intereses de las empresas que apliquen los mecanismos de determinación de los precios de transferencia.

3. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEY 788 DE 2002

3.1. Consideraciones generales

Mediante la Ley 788 de 2002 se consagró el régimen de los precios de transferencia en Colombia. El régimen obliga a los contribuyentes sobre la renta que celebren

10 "Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital". Article 9, "Associated Enterprises". Abril 29 de 2000.

11 Por ejemplo, el artículo 260-1 adicionado al Estatuto Tributario por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002, establece que "los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta (...) considerando para esas operaciones comparables con o entre partes independientes".

operaciones con vinculados económicos a determinar la utilidad de sus operaciones considerando los precios y márgenes de utilidad que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables.

En términos generales, el alcance de la regulación en materia de precios de transferencia es el siguiente:

- El régimen de precios de transferencia se encuentra previsto para empresas vinculadas y para partes relacionadas. Estos aspectos serán objeto de mayor análisis posteriormente.
- Es de destacar que se presume vinculación en los casos en que se realicen operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia con residentes o domiciliados en jurisdicciones de menor imposición fiscal en materia del impuesto sobre la renta.
- Como ya lo resaltamos, el régimen colombiano de precios de transferencia no sólo se aplica a las operaciones internacionales que realicen vinculados económicos, sino que también aplica a las operaciones que se lleven cabo en Colombia.
- Para la determinación del margen de utilidad de la operación se tomará como base las operaciones comparables que se realicen en virtud del principio de independencia o *arm's length*. Dicho principio busca que los precios pactados entre vinculados económicos no difieran notoriamente de los ofrecidos bajo las condiciones de mercado las cuales se originan en las fuerzas de oferta y demanda.
- Para garantizar el principio de independencia el régimen de precios de transferencia introduce diversos métodos para determinar los márgenes de utilidad en las operaciones entre vinculados económicos.

Adicional a las consideraciones anteriormente mencionadas se debe hacer énfasis en la facultad otorgada a la DIAN para celebrar acuerdos con los contribuyentes del impuesto de sobre renta mediante los cuales se determinen los márgenes de utilidad de las operaciones que realicen las empresas vinculadas. En el ámbito internacional dichos acuerdos reciben el nombre de *Advance Pricing Agreements* o APA. Estos acuerdos podrán celebrarse con contribuyentes del impuesto sobre la renta, ya sea que se traten de nacionales o extranjeros.

Evidentemente, esto abre las puertas a la posibilidad de conciliar o llegar a acuerdos con el Estado en aspectos de naturaleza tributaria, lo cual ha sido un tema

debatido ampliamente¹². En este sentido, el parágrafo 3° del artículo 260-2 establece que:

“la Dirección de Impuestos Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que se realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento”.

3.2. Antecedentes de los precios de transferencia en Colombia

A pesar de que el régimen de precios de transferencia es innovador en nuestro país, el principio de independencia estaba contemplado en la legislación tributaria colombiana.

Caso claro es que el que se presenta en el artículo 90 del Estatuto Tributario. Dicho artículo, que establece las normas para la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos, establece que:

“el precio de enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie”¹³.

Para efectos de determinar dicho valor comercial, la norma establece que éste podrá corresponder al pactado por las partes,

“siempre que no difiera del precio comercial promedio para bienes de la misma especie en la fecha de su enajenación”¹⁴.

Lo anterior evidencia claramente un principio de independencia, toda vez que la operación de enajenación requiere ser realizada de acuerdo con los comportamientos promedios originados en las fuerzas de oferta y demanda.

12 Véase análisis presentado por los Drs. MAURICIO PLAZAS y MAURICIO PIÑEROS, “Los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, Instituto Tributario de Derecho Tributario, *XXVII Jornadas Tributarias de Derecho Tributario*.

13 Artículo 90 del Estatuto Tributario.

14 Inciso 4° del artículo 90 del Estatuto Tributario.

En caso que el valor establecido por las partes difiera notoriamente¹⁵ del valor comercial promedio, los funcionarios de la administración que se encuentren adelantando el proceso de fiscalización tienen las facultades suficientes para reestablecer el precio y ajustarlo.

Si bien el artículo en mención está lejos de ser una regulación en materia de precios de transferencia, sí contiene algunos elementos que vale la pena tener en cuenta:

1. Las operaciones de enajenación de activos deben someterse a los parámetros de la oferta y la demanda; es decir, se verifica la aplicación de un principio de independencia.
2. En caso que el valor establecido por las partes difiera notoriamente del valor promedio que corresponda a dichos bienes, la administración tributaria se encuentra facultada para ajustar los precios de manera que se asimilen a una situación de independencia.

Vale mencionar que lo establecido en esta norma se considera aplicable tanto a empresas vinculadas como empresas no vinculadas y únicamente se refiere a la enajenación de activos —excluyendo así, la prestación de servicios.

En materia del impuesto a las ventas, los artículos 463 y 464 regulan las bases gravables mínimas para efectos de la aplicación del impuesto. El artículo 463 establece lo siguiente:

“Artículo 463. Base gravable mínima. En ningún caso la base gravable podrá ser inferior al valor comercial de los bienes o de los servicios en la fecha de la transacción”.

La norma citada es concordante con el artículo 464 del mencionado estatuto la cual faculta al gobierno nacional a fijar bases mínimas que sean acordes con el precio comercial de los bienes en los casos en que los precios fijados sean notoriamente diferentes a los valores de mercado.

Tal como se estableció para efectos del impuesto de renta, en materia de IVA también se requiere: primero, que los valores pactados correspondan a precios de

15 Para estos efectos, el último inciso del artículo 90 establece que “se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente cuando se aparte en más de un 25% del los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie o calidad, en la fecha de la enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos”.

mercado; segundo, los en casos de notoria diferencia se faculta a la administración de fijar los precios que considere acordes con los valores comerciales.

En la actualidad, con las modificaciones que introduce la Ley 788 de 2002 se avanza en la implantación de un verdadero principio de independencia, lo cual puede observarse en las siguientes herramientas:

1. Se fijan *métodos* para la determinación de los precios de transferencia.
2. Los contribuyentes podrán llegar a acuerdo con la administración en los que se fijan los precios o márgenes de utilidad de las diferentes operaciones que un contribuyente realice con vinculados económicos.

Se debe dejar claro que el principio de la independencia y la correspondencia entre lo fijado por las partes y la realidad no es una cuestión que sólo atañe al derecho tributario. Los acuerdos de voluntades entre las partes deben reflejar en todo momento lo que éstas pretenden de manera que lo que se pacte, se ejecute en los mismos términos en que se realicen las diferentes manifestaciones. Más aún, si se trata de operaciones entre vinculados económicos, en las cuales debe primar la realidad de las transacciones que se realicen.

El artículo 265¹⁶ del Código de Comercio establece que:

“los respectivos organismos de inspección, vigilancia o control podrán comprobar la realidad de las operaciones que se celebren entre una sociedad y sus vinculados. En caso de verificar la irrealidad de tales operaciones o su celebración en condiciones considerablemente diferentes a las normales del mercado, en perjuicio del Estado, de los socios o de terceros, impondrán multas, y si lo consideran necesario, ordenarán la suspensión de tales operaciones. Lo anterior sin perjuicio de las acciones de socios y terceros a que haya lugar para la obtención de las indemnizaciones correspondientes.

En el presente caso, al gobierno nacional le compete determinar la veracidad de las operaciones que desarrollen vinculados económicos. Este es un procedimiento de derecho comercial¹⁷ que permite, al igual que en materia tributaria, realizar los correctivos necesarios para ajustar las operaciones a la realidad.

16 Modificado por el artículo 31 de la Ley 222 de 1995.

17 Evidentemente es un procedimiento de derecho comercial, distinto al que llevan a cabo los jueces en materia de declaratoria de simulación. Para el efecto véase la doctrina de la Superintendencia de Sociedades en la Resolución 03024 del 12 de julio de 1972.

3.3. La vinculación en Colombia

El régimen es aplicable a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con *vinculados económicos* o *partes relacionadas*. El segundo inciso del artículo 260-1 adicionado por la Ley 788 de 2002 establece que:

“la administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior”.

Continúa la norma estableciendo que se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos del artículo 450 y 452 del Estatuto Tributario

3.3.1. Partes relacionadas

El concepto de vinculación económica se encuentra legalmente sustentado lo que permite delimitar su aplicación. Éste no sólo se remite a las normas del Código de Comercio, sino que extiende su alcance a los casos previstos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, no sucede lo mismo con la expresión *partes relacionadas* la cual no presenta antecedente en nuestra legislación. Dada la ambigüedad del concepto, una interpretación de la norma conllevaría a aplicar el régimen de precios de transferencia a una gran cantidad de operaciones para las cuales no está previsto.

El sentido natural y obvio de la expresión *parte relacionada* permite concluir que cualquier acuerdo de voluntades que se celebre estaría regido por el régimen de precios de transferencia¹⁸. La carencia de definición legal requerirá de una

18 Véase la ponencia del Dr. JUAN PABLO GODOY, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena de Indias, febrero de 2003. En dicho texto el autor afirma que “Nuestra legislación no define lo que significa partes relacionadas, ante lo cual tendríamos, en principio, que acudir al sentido “natural y obvio” de los términos empleados por el legislador. Pero dicho sentido natural puede llevarnos a conclusiones extremas y que definitivamente no serían razonablemente admisibles.

intervención del gobierno a través de sus facultades reglamentarias; no obstante, entrar a definir un aspecto como éste podría significar una violación al principio de reserva de ley contenido en la Constitución¹⁹.

En este sentido la Corte Constitucional se ha pronunciado en diversas oportunidades, reiterando en cabeza de quién se encuentra la facultad de imponer tributos. Lo anterior se evidencia en la sentencia C-455 de 1994, de la cual se extraen los siguientes apartes:

“Con base en el principio democrático según el cual debe reservarse a los órganos representativos la atribución de imponer tributos, el artículo 338 de la Constitución, en concordancia con los artículos 150, numeral 12, 300, numeral 4º, y 313, numeral 4º, dispone que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

“En ese orden de ideas, resulta ser excepcional y transitoria la posibilidad de que el ejecutivo establezca nuevos tributos o modifique los existentes, hoy circunscrita al evento extraordinario del Estado de emergencia (artículo 215 de la Constitución), durante el cual tiene el Presidente de la República facultad suficiente para desempeñar el papel que de otro modo correspondería exclusivamente al Congreso. La propia norma constitucional se ocupa en subrayar el carácter temporal de las medidas, estatuyendo que éstas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que la rama legislativa, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”.

Continúa la Corte:

“Hallándose, pues, la expresada atribución en cabeza de los cuerpos colegiados de elección popular, es natural que éstos, tal como lo ordena el mencionado artículo 338, sean los únicos autorizados para plasmar en las correspondientes leyes, ordenanzas o acuerdos los elementos esenciales de los tributos que introduzcan: sujetos activos y pasivos, hechos gravables, bases gravables y tarifas”²⁰.

Relacionarse con alguien es una expresión tan amplia, que aplicarla para interpretar la ley derivaría en que cualquier contrato implica una “relación” y que, en tal medida, todo contrato estará regulado por la legislación sobre precios de transferencia. Si siguiéramos el tenor literal de la ley, tendríamos que concluir que en Colombia no podrá haber transacciones que queden al margen de la regulación en estudio, lo cual sin duda no es una interpretación razonable ni se compadece con la justificación que subyace a la implantación de un sistema de precios de transferencia”.

19 El artículo 338 de la Constitución reafirma la potestad de crear tributos en cabeza exclusiva del Congreso de la República, el cual representa la voluntad del soberano. Dicho artículo establece que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

20 Corte Constitucional, sentencia C-455/94, Ref.: expediente D-581, MP: Dr. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.

3.3.2. Vinculación económica

De conformidad de con la Ley 788 de 2002, se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos de los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Para efectos del régimen de precios de transferencia, la vinculación económica no solamente se limita a lo expuesto en la legislación comercial, sino que también incluye una serie de supuestos que amplían el alcance de dicho concepto. Es así como la norma tributaria establece que habrá vinculación económica no sólo cuando se configuren los supuestos de subordinación o control o situación de grupo empresarial, sino también cuando acaezcan los contemplados en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario.

Por lo expuesto en la ley es posible llegar a las siguientes conclusiones:

1. Si hay definición legal que precisa el concepto de vinculación económica.
2. Para efectos de precios de transferencia, el concepto de vinculación económica excede la definición tradicional.

3.3.2.1. Vinculación en materia comercial

3.3.2.1.1. Subordinación

De acuerdo con el artículo 26 de la Ley 222 de 1995:

“una sociedad será subordinada o controlada, cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria”.

Continúa la norma estableciendo los supuestos en los cuales se consideraría que hay subordinación:

- a. Cuando más del 50% del capital le pertenezca directa o indirectamente a la matriz.

- b. Cuando la matriz directa o indirectamente pueda emitir la mayoría mínima decisoria en el máximo órgano social.
- c. Cuando la matriz pueda elegir a la mayoría de los miembros de la junta directiva.
- d. Cuando la matriz directa o indirectamente ejerza una influencia dominante en las decisiones de los órganos de decisión de la controlada.

El Dr. FRANCISCO REYES VILLAMIZAR trae a colación un aparte de la sentencia C-510 de 1997 (MP JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO), en la cual se establece lo siguiente:

“Como se observa, pese a la existencia de personas jurídicas distintas, el fenómeno de la subordinación, por cualquiera de los factores dichos, significa un²¹a ostensible pérdida de autonomía económica, financiera, administrativa y de decisión por parte de las sociedades filiales o subsidiarias, ya que, por definición, están sujetas a las determinaciones, directrices y orientaciones de la matriz y tienen con ella indudables vínculos que implican en la práctica la unidad de intereses y propósitos”.

3.3.2.1.2. Grupos empresariales

De acuerdo con el artículo 28 de la Ley 222 de 1995,

“habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación exista entre las entidades unidad de propósito y dirección”.

Es de observarse la figura de *grupo empresarial* se complementa con el vínculo de subordinación²², y adicionalmente requiere de unidad de propósito y de dirección. La primera se verifica cuando la finalidad de las empresas involucradas se encamina a la ejecución de un beneficio común. La unidad de dirección se presenta cuando

21 REYES VILLAMIZAR FRANCISCO, *Derecho societario*, t. I, Editorial Temis, 2002, pág. 531.

22 REYES VILLAMIZAR FRANCISCO, *Reforma al régimen de sociedades y concursos*, Editorial Temis, 2ª edición, págs. 185-186. Refiriéndose al concepto de grupo empresarial, el profesor REYES dice lo siguiente: “Otra de las innovaciones de la reciente normatividad es la introducción de la figura de grupo empresarial que resulta complementaria de las situaciones de subordinación a que acaba de aludirse. Es trascendental la regulación de estas modalidades complejas de subordinación, pues su identificación permite que tanto como los terceros puedan conocer no solamente el origen del control societario, sino también los verdaderos intereses que muchas veces subyacen en las determinaciones adoptadas por los órganos de dirección y administración de las sociedades”.

la situación de control dentro de las empresas involucradas se ejecuta de manera que todas ellas operen bajo una misma dirección²³.

La situación de *grupo empresarial*, vale recalcar, implica el cumplimiento de una particular obligación que consiste en que todas las sociedades preparen y presenten ante el máximo órgano social un informe especial; dicho informe se encuentra regulado en el artículo 29 de la Ley 222 de 1995. Dentro de su contenido debe incluirse como mínimo, lo siguiente:

- a. Las operaciones más importantes concluidas por las sociedades del grupo.
- b. Las operaciones más importantes concluidas a favor de la sociedad controlada o de la matriz.
- c. Las decisiones que las controladas hayan tomado o dejado de tomar en interés de la controlante y viceversa.

Es posible concluir que la situación de control se puede consolidar cuando se verifique la existencia de intereses recíprocos y comunes entre dos o más entidades.

3.3.2.2. La vinculación en el Estatuto Tributario

Los artículos 450 y 452 regulan casos de vinculación económica. Además de incluir los presupuestos generales de vinculación contenidos en el artículo 261 del Código de Comercio, también se considera que existe vinculación económica en los siguientes casos:

- Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un 50% a una misma persona natural o jurídica, con o sin residencia en el país.
- Cuando la operación se lleva entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el 50% o más del capital de la otra.
- Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un 50% o más a personas ligadas entre sí por patrimonio o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.

23 Superintendencia de Sociedades, Circular externa n° 30 del 26 de noviembre de 1997.

- Cuando la operación se lleva a cabo entre la empresa y el socio, comunero o accionista con derecho a administrarla.
- Cuando la operación se lleva a cabo entre empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- Cuando el productor venda a una misma empresa o empresas vinculadas entre sí el 50% de su producción o más.
- Cuando la enajenación se produzca entre vinculados económicos a través de terceros, así sea que éstos no estén vinculados.

Al extender el alcance de la vinculación económica a los eventos previstos en la ley tributaria se ampara bajo el régimen una serie de situaciones en las cuales, si bien no hay coincidencia con los preceptos de vinculación de la norma comercial, evidentemente sí hay situaciones en las que se podría ver afectado el principio de la independencia.

Tal sería el caso de las operaciones en las que participan personas con vínculos de consanguinidad y afinidad; cuando se verifica una participación en el capital hasta del 50%²⁴; o cuando se realizan ventas a empresas que representen más del 50% de la producción.

3.4. Métodos de precios de transferencia

Son varios los métodos que permiten ser aplicados para determinar los precios utilizados entre las operaciones que realizan vinculados económicos. Dichos métodos surgen, como ha sido mencionado, con ocasión del principio de la independencia; por esta razón, su aplicación estará determinada por las comparaciones que se realicen con operaciones similares ejecutadas por empresas independientes.

24 Este supuesto varía del contenido en la norma comercial. El artículo 261 del Código de Comercio, modificado por el artículo 27 de la Ley 222 de 1995 dispone que “será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos: 1. Cuando más del 50% del capital pertenezca a la matriz (...)”. Al incluir las normas del Estatuto Tributario se permite configurar vinculación no solamente con la propiedad de *más* del 50%, sino, inclusive, con el hecho de ser propietario del 50%.

La Ley 788 de 2002 introduce los siguientes métodos: (i) precio comparable no controlado; (ii) precio de reventa; (iii) costo adicionado; (iv) partición de utilidades; (v) residual de la participación de utilidades; y (vi) márgenes transaccionales de utilidad de operación.

EL Dr. JAIME GONZÁLEZ BENDIKSEN²⁵ divide los métodos en dos grupos: (i) los que se basan en transacciones independientes, los cuales han sido denominados como los métodos transaccionales tradicionales y (ii) los que se basan en los márgenes de utilidad, que se denominan los métodos de utilidad transaccional.

Estos métodos siguen los lineamientos generales establecidos por la OCDE y se han venido utilizando en diferentes legislaciones del mundo. En Latinoamérica, países como México y Venezuela contempla métodos que corresponden a estos dos grupos²⁶.

Colombia establece los lineamientos generales mediante la reforma tributaria, haciendo la salvedad que para la interpretación de las normas establecidas se podrá acudir a las guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales aprobadas por la OCDE²⁷.

3.4.1. Primer grupo: métodos transaccionales tradicionales

3.4.1.1. Método de precio no controlado

Se determina el monto promedio de los precios de bienes, servicios o derechos, idénticos o similares en operaciones de compraventa con condiciones de pago semejantes. Se utiliza como parámetro de comparación los precios estimados utilizados por empresas, que siendo independientes, utilizan para realizar operaciones de bienes o servicios similares.

Se considera que la aplicación de este método se dificulta de manera significativa cuando se trata de bienes o de servicios que no son fácilmente comparables. Por ejemplo, con la prestación de servicios o enajenación de bienes altamente tecnificados y cuya complejidad no permite realizar una comparación efectiva.

25 GONZÁLEZ, BENDIKSEN JAIME, "Precios de transferencia", t. 1, *XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998.

26 Por ejemplo, en México se utilizan los siguientes métodos: (i) método de precio comparable no controlado; (ii) método de precio de reventa; (iii) método de costo adicionado; (iv) método de partición de utilidades; (v) método residual de partición de utilidades; y (vi) método de márgenes transaccionales de utilidad de operación.

27 Artículo 269-9 del Estatuto Tributario.

Podrá utilizarse como parámetro de comparación ya sea las operaciones que realice la empresa con una contraparte independiente, o se analiza el mercado para obtener estándares de comparación en operaciones similares.

3.4.1.2. Método de precio de reventa

La aplicación de este método supone que una empresa adquiere de otra a la cual se encuentra vinculada productos que pretende distribuir o revender.

Se determina el monto promedio de los precios de reventa de los bienes o servicios similares con la finalidad de determinar un margen de utilidad para quien realice la operación de reventa.

El mecanismo permite comparar la utilidad que obtendrían “revendedores” o distribuidores que realizan su actividad en condiciones de independencia. Se toma dicha utilidad y se compara con la utilidad obtenida por un distribuidor que adquiere los bienes de una empresa vinculada; con base en esta utilidad se llega a la determinación del precio al cual debió adquirir los bienes de su empresa vinculada.

La utilidad que sirve como parámetro de comparación —es decir, aquella que percibe un distribuidor o revendedor en condiciones de independencia— se le resta al precio de venta que utiliza la empresa vinculada en la reventa y el resultado de dicha operación se toma como el verdadero valor al que debió adquirir los bienes objeto de reventa.

Lo que se observa es que este método tiende a reajustar, no el precio de reventa sino es costo de adquisición de los bienes, toda vez que éstos se adquieren de una empresa vinculada. Recordemos que la utilidad se determina después de restarle al precio de reventa el costo de adquisición; por ende, en la medida en que el costo de adquisición sea inferior, la utilidad será mayor.

3.4.1.3. Método del costo de adicionado

Este método sería aplicable para los casos en que una empresa venda un producto o preste un servicio a una empresa a la cual se encuentra vinculada económicamente incurriendo en costos o utilizando insumos de empresas independientes.

Se determina el margen de utilidad de operaciones comparables y que se refieren a la producción de bienes o servicios. Una vez determinado el margen de utilidad que sirve de parámetro de comparación, se le aplica a los costos de la empresa vinculada que vende el bien o presta el servicio.

Mientras que el método de precio de reventa permite determinar el precio al cual se adquiere de una empresa vinculada, el método de costo adicionado permite determinar el precio al cual se le vende un bien o presta un servicio a una empresa vinculada. Al comparar con empresas similares se determina la utilidad.

Como hemos mencionado no se ajustan los costos de adquisición sino la utilidad fruto de la venta o prestación de servicios a una empresa vinculada.

3.4.2. Segundo grupo: métodos de utilidad transaccional

3.4.2.1. Método de partición de utilidades

En las transacciones entre partes relacionadas se determina la utilidad de la operación que hubieren obtenido empresas comparables o partes independientes con operaciones comparables.

Se suman las diferentes utilidades, que en una operación global, perciben las diferentes empresas vinculadas; posteriormente, con base en la comparación de la operación con las realizadas entre empresas independientes se asigna la utilidad que le habría correspondido a cada una de las partes vinculadas.

La utilidad de la operación global que se irá asignando a cada una de las empresas vinculadas que participan se realiza considerando también el volumen de los activos, los costos y los gastos de cada una de ellas.

3.4.2.2. Método residual de participación de utilidades

Este método resulta similar al de partición de utilidades con la particularidad que éste se utiliza cuando los bienes intangibles priman en la operación.

Su aplicación supone la determinación de una utilidad mínima que se distribuiría entre empresas relacionadas, tomando como parámetro de comparación lo que hubieren obtenido empresas comparables. Del mismo modo se distribuirá la utilidad aplicable teniendo en cuenta los intangibles que hayan sido aportados.

3.4.2.3. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

Este método consiste en determinar la utilidad que resulta de transacciones entre empresas vinculadas al compararlas con la utilidad que hubieren percibido partes

independientes en operaciones comparables. Esto se fundamenta en factores de rentabilidad que toman en consideración los activos, costos, gastos, flujos de caja, etc.

3.5. Acuerdos con la administración en materia de precios de transferencia

La Ley 788 introduce una figura de la mayor importancia en materia de precios de transferencia y para el derecho tributario en general. Establece el parágrafo 3° del artículo 260-2 del Estatuto Tributario que:

“la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento”.

Se complementa la norma en el segundo inciso del parágrafo en mención estableciendo que los acuerdos se realizarán con base en los métodos fijados y sus efectos podrán surtirse desde el período en que se solicite el acuerdo hasta por los tres períodos gravables siguientes.

Dichos acuerdos ya tienen una trayectoria internacional en los países en los cuales se aplica el régimen. Reciben el nombre de “*Advance Pricing Agreements*” o APA.

Vale destacar que uno de los principales valores agregado de esta posibilidad radica en la garantía que se le otorga al contribuyente de conocer de antemano los márgenes de utilidad o los precios de las operaciones que realicen con empresas vinculadas.

Es evidente que estos acuerdos se aplican a las operaciones entre multinacionales ubicadas en diversas jurisdicciones así como también a aquellas que se realicen dentro del territorio nacional.

Dentro de los beneficios que su pueden resaltar de este mecanismo podemos mencionar lo siguiente:

- Es un mecanismo que alternativo de solución de conflictos²⁸ que somete la operación del contribuyente a unos parámetros establecidos previamente. De esta manera se mitiga el riesgo de controversias con la DIAN.

28 Véase la ponencia del los Drs. PLAZAS y PIÑEROS en las XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario.

- Una vez realizado el acuerdo, la operación del contribuyente adquiere un grado importante de seguridad jurídica.

4. CONCLUSIONES

1. Los precios de transferencia pueden definirse como los precios utilizados por empresas vinculadas para transferir bienes y servicios entre sí.
2. El régimen de precios de transferencia es una respuesta al fenómeno de la globalización. Principalmente lo que busca es regular las relaciones entre empresas multinacionales ubicadas en diferentes jurisdicciones mediante el establecimiento reglas y parámetros que definan los márgenes de utilidad y los precios que deben utilizarse en las operaciones que realicen.
3. El régimen de los precios de transferencia debe contener dos elementos fundamentales: debe haber vinculación económica entre las partes que determinan el valor de la operación; y se busca que las operaciones entre vinculados económicos obedezcan a una independencia que les permita ser comparados con aquéllas realizadas por empresas no vinculadas.
4. A pesar de que el régimen de precios de transferencia es innovador en nuestro país, el principio de independencia ya venía siendo utilizado en la legislación tributaria colombiana. Son varias las normas que exigen que los valores pactados correspondan a precios de mercado; adicionalmente, en los casos de notoria diferencia se faculta a la administración para fijar los precios que considere de conformidad con el comportamiento del mercado.

Se debe dejar claro que el principio de la independencia y la correspondencia entre lo fijado por las partes y la realidad no es una cuestión que sólo atañe al derecho tributario. Los acuerdos de voluntades entre las partes deben reflejar en todo momento lo que éstas pretenden de manera que lo que se pacte se ejecute en los mismos términos que se realicen las diferentes manifestaciones. Más aún si se trata de operaciones entre vinculados económicos, en las cuales debe primar la realidad de las transacciones que se realicen.

5. El régimen de precios de transferencia en Colombia (Ley 788 de 2002) se encuentra previsto para vinculados económicos y para partes relacionadas. Respecto a la vinculación económica, existen antecedentes legales que permiten preciar el concepto. Incluso, el régimen no sólo se refiere a los casos de vinculación contenidos en la legislación comercial, sino que también adiciona los supuestos contemplados en el Estatuto Tributario (artículos 450 y 452).

6. Son varios los métodos que permiten ser aplicados para determinar los precios utilizados entre las operaciones que realizan vinculados económicos. Dichos métodos surgen, como ha sido mencionado, con ocasión del principio de la independencia; por esta razón, su aplicación estará determinada por las comparaciones que se realicen con operaciones similares ejecutadas por empresas independientes.
7. La Ley 788 de 2002 introduce los siguientes métodos: (i) precio comparable no controlado; (ii) precio de reventa; (iii) costo adicionado; (iv) partición de utilidades; (v) residual de la participación de utilidades; y (vi) márgenes transaccionales de utilidad de operación.
8. Debemos reiterar la importancia que representa la posibilidad de llegar a acuerdos con la DIAN para efectos de fijar los precios y márgenes de las operaciones que realicen contribuyentes con sus vinculados económicos. De esta manera se mitiga el riesgo de controversias con la DIAN y el contribuyente adquiere un grado importante de seguridad jurídica.

Si bien existían mecanismos legales que resaltaban el principio de la independencia y que exigían correspondencia entre la realidad y las transacciones comerciales, sólo a partir de la Ley 788 de 2002 se establecen los métodos necesarios para determinar los precios de transferencia. De esta manera se resalta cierto nivel de objetividad, y se disminuye así, posibles conductas arbitrarias por parte de los funcionarios.

En esta medida se puede concluir que se han incorporado al régimen tributario nacional elementos innovadores que seguramente revolucionarán la forma de hacer negocios en Colombia.

Sin embargo, será necesario asentar el régimen de precios de transferencia sobre una estrategia global encaminada a garantizar su efectividad, sin lesionar los derechos de los contribuyentes. Por consiguiente, será fundamental llevar a cabo un proceso que concluya exitosamente, para lo cual deberá tenerse en cuenta:

- Una adecuada reglamentación.
- Una debida capacitación de los funcionarios encargados del tema.
- Desarrollar un sistema de información estadística completo y actualizado que se constituya en un parámetro de referencia confiable.
- También será fundamental la disposición de los funcionarios de la administración para llegar a acuerdos con los contribuyentes en materia de precios de transferencia.

Ante todo debe tenerse presente el principio de la buena fe de manera que se pueda comprender que no todas las operaciones entre vinculados económicos obedecen a una intención de evasión o de defraudación del fisco. La aplicación del régimen de precios de transferencia a las operaciones entre vinculados económicos no tienen como objetivo la generación de más o menos impuestos; por el contrario, lo que se busca es que exista una plena concordancia con la realidad.

5. BIBLIOGRAFÍA

Constitución Política de Colombia.

Corte Constitucional, sentencia C-510 de 1997, MP JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.

Corte Constitucional, sentencia C-455/94, Ref.: expediente D-581, MP: Dr. JOSÉ GREGORIO HERNANDEZ GALINDO.

CRUZ, CAMACHO, JIMY, “Precios de transferencia – un caso de estudio”.

Estatuto Tributario de Colombia.

GODOY JUAN PABLO, “Análisis de la reforma tributaria de 2002”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, XXVII *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, febrero de 2003.

GONZÁLEZ, BENDIKSEN JAIME y LEWIN FIGUEROA, ALFREDO, “Derecho internacional tributario”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Derecho tributario*, cap. 11, 2ª edición, Bogotá, 1999.

GONZÁLEZ, BENDIKSEN JAIME, “Precios de transferencia”, t. 1, XII *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998.

Ley 788 de 2002, Reforma tributaria de 2002.

Ley 71, “Ley de reforma parcial de la ley del impuesto sobre la renta de Venezuela”, viernes 28 de diciembre de 2001.

NEIGHBOUR John, “*Transfer pricing: Keeping it at arm's length*”, *The OCDE Observer*, abril de 2002.

OCDE, “*Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*”, abril 29 de 2000.

PLAZAS, MAURICIO y PIÑEROS, MAURICIO, “Los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, Instituto Tributario de Derecho Tributario. XXVII *Jornadas Tributarias de Derecho Tributario*.

Pliego de modificaciones al proyecto de ley n° 080 (C) 2002 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones”.

REYES VILLAMIZAR FRANCISCO, *Derecho societario*, t. I, Editorial Temis, 2002, pág. 531.

REYES VILLAMIZAR FRANCISCO, *Reforma al régimen de sociedades y concursos*, 2ª edición, Editorial Temis, Bogotá, 1999.

Superintendencia de Sociedades en la resolución 03024 del 12 de julio de 1972.

Superintendencia de Sociedades, “Circular externa n° 30 del 26 de noviembre de 1997”.