

# Armonización de las reglas de Precios de Transferencia bajo el Impuesto sobre la Renta y el Valor en Aduanas – Colombia

Unification Of Transfer Pricing Rules Under The Income Tax  
And Customs Value – Colombia

*Harmonização das regras de Preços de Transferência sob o  
Imposto sobre a Renda e o Valor em aduanas – Colômbia*

**BIBIANA BUITRAGO DUARTE<sup>1</sup>**

*Crowe Horwath – Bogotá, Colombia*

**Fecha de recepción:** 7 de abril de 2015

**Fecha de aprobación:** 26 de mayo de 2015

**Página inicial:** 65

**Página final:** 90

## Resumen

En la última década, nuestro país ha dado pasos importantes en la adopción de figuras del derecho tributario internacional, en sus normas domésticas. Desde el año 2002 se incorporaron en la legislación las reglas de precios de transferencia, (artículo 260-1 a 260 – 11 del Estatuto Tributario). Pese a que Colombia no es parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, se siguieron en general las directrices, recomendaciones y documentos emitidos por esta Organización. De igual forma, en materia aduanera, Colombia ha seguido las pautas internacionales sobre la materia al ser parte de la Organización Mundial de Comercio OMC y al haber adoptado las normas del Acuerdo del Valor del GATT<sup>2</sup> (En adelante AVG). Por consiguiente, considerar la armonización de

---

1 Abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y Derecho de Sociedades. Magister en Derecho Énfasis en Tributación. Miembro del ICDT, docente e investigadora del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como Gerente de Impuestos y Servicios Legales en Crowe Horwath.

2 \*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Bibiana Buitrago Duarte. *Armonización de las reglas de precios de transferencia bajo el impuesto sobre la renta y el valor en aduanas – Colombia*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm 72 , pág. 65, Bogotá D.C., Mayo 2015. Siglas en inglés GATT, <General Agreement on Tariff and Trade>

estándares de aplicación de las reglas de precios de transferencia tanto en materia del impuesto sobre la renta (en adelante IR) como en materia aduanera en el ámbito nacional como aquí se propone resulta factible.

## Palabras clave

Armonización reglas de precios de transferencia, compra venta internacional de mercancías, impuesto sobre la renta, valor en aduanas, principio del operador independiente.

## Abstract

In the last decade, our country has made considerable progress in adopting in the domestic law standards of international tax law. Thus, since 2002 were incorporated into the law the transfer pricing rules (Article 260-1 to 260-11 of the Tax Code). Although Colombia is not part of the Organization for Cooperation and Economic Development OECD, guidelines, recommendations and documents issued by this organization were followed. Similarly, in customs matters, Colombia has followed international guidelines on the subject being part of the World Trade Organization WTO and by adopting the rules of the GATT Valuation Agreement [hereinafter AVG]. Therefore consider harmonization of standards for the application of transfer pricing rules both with respect to income tax [hereinafter IR] and customs matters as proposed here is feasible.

## Keywords

Harmonization transfer pricing rules, international sale of goods, income tax, customs value, arm's length principle.

## Resumo

Na última década, nosso país tem dado passos importantes na adoção em suas normas domésticas de figuras do direito tributário internacional. É assim como, desde o ano 2002 incorporaram-se na legislação as regras de preços de transferência (artigo 260-1 a 260-11 do estatuto tributário), onde pese a que a Colômbia não é parte da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico, OCDE, se seguiram em geral as diretrizes, recomendações e documentos emitidos por esta Organização. De igual forma, em matéria aduaneira, a Colômbia tem seguido as pautas internacionais sobre a matéria ao ser parte da Organização Mundial do Comércio OMC e ao ter adotado as normas do Acordo do Valor do GATT [em diante AVG], por conseguinte, considerar a harmonização

de standards de aplicação das regras de preços de transferência tanto em matéria do imposto sobre a renda [em diante IR], quanto em matéria aduaneira no âmbito nacional como aqui se propõe resulta factível.

## Palavras-chave

Harmonização regras de preços de transferência, compra venta internacional de mercadorias, imposto sobre a renda, valor em aduanas, princípio do operador independente.

## Sumario

Introducción – 1. Posiciones sobre la armonización – 1.1. Tesis de la unidad relativa de las valoraciones – 1.2. Principios de buena fe y seguridad jurídica – 1.3. IR y AVG parten de la base del valor de transacción – 2. Aplicación en Colombia – 3. El principio *arm's length* – 4. Experiencia comparada – 5. Conclusiones y recomendaciones – 6. Bibliografía

## Introducción

Pese a que las transacciones de prestación de servicios, transferencia de intangibles, o de tipo financiero entre otras son las que mayormente podrían erosionar las bases imponibles, son las **operaciones de compra venta internacional de mercancías** en las que la relación entre precios de transferencia y valoración aduanera encuentra su punto de conexión, en tanto que las mismas constituyen, por un lado, un costo o gasto de las compañías que las adquieren y, por otro lado, una operación de importación o exportación. En esta medida, proyectan sus efectos en la determinación de la base imponible del IR y en materia de la valoración en aduanas. En otros términos, dichas transacciones se encuentran sujetas a una doble valoración. De una parte, aparecen las normas sobre valoración aduanera encaminadas a determinar la base imponible para los efectos de los tributos aduaneros. De otra parte, están las normas que regulan el impuesto sobre la renta, a fin de determinar la utilidad que resulte gravable en dicha transacción. Así, cuando las mercancías son importadas, se someten a la valoración para efectos de la fijación de los derechos de aduana, que son usualmente establecidos con una base *ad valorem*. Posteriormente, ese mismo valor toma relevancia en la determinación del IR bajo las reglas de precios de transferencia.

De esta manera, aparecen concomitantemente los intereses de las administraciones de impuestos y de aduanas, que arrastran al importador/contribuyente en direcciones opuestas con el objeto de lograr un ingreso impositivo más alto. La administración de impuestos generalmente insistirá sobre un precio de trans-

ferencia bajo para asegurar el mayor impuesto, mientras que la administración de aduanas perseguirá un mayor valor de las mercancías importadas<sup>3</sup>. Por supuesto, los intereses de los mismos importadores/contribuyentes a quien en el campo aduanero les convendrá subvalorar la mercancía a fin de pagar un menor valor de los tributos aduaneros. Por el contrario, tratándose de la liquidación del IR, les resultará más beneficioso que el valor de adquisición sea mayor, siempre que la utilidad obtenida por la diferencia con el valor de compra se disminuya.

Por consiguiente, si ni las leyes de aduanas ni las del IR reconocen que los precios de transferencia que están de acuerdo con una de ellas también lo estarán bajo la otra, el importador/contribuyente puede verse forzado a cumplir exigencias contrapuestas de estas dos áreas. Ello implica grandes costos de cumplimiento tanto para las empresas multinacionales, como para los gobiernos que deben desarrollar y mantener dos tipos de expertos. (Ej. Contar con especialistas en aduanas y expertos en precios de transferencia auditando la misma transacción), lo que puede hacer el comercio fronterizo excesivamente complicado y costoso. Incluso cuando las compañías cumplen con ambas reglas IR y valor en aduanas, nada garantiza que no haya una disputa entre dos administraciones del mismo país o dos países en relación con la determinación del precio correcto. En consecuencia, se hace necesario que se intente la armonización de las reglas de precios de transferencia y de valoración aduanera y que se logre, además de la determinación de estándares comunes que resulten útiles a ambos sistemas, facilitar el comercio internacional.

## 1. Posiciones sobre la armonización

En relación con la viabilidad de lograr una armonización de las reglas de precios de transferencia bajo el IR y el valor en aduanas, existen dos escuelas de pensamiento. Así, encontramos a quienes ven la convergencia de las reglas como deseable y factible y a quienes, por el contrario, no son partidarios de ella. Quienes están a favor de la convergencia, –**Jovanovich, Ibáñez**, entre otros– esgrimen como principal argumento, además de la inseguridad que puede generarse por la existencia de dos cuerpos de reglas de determinación de valoración dentro de un mismo gobierno, los altos costos de verificación y cumplimiento y los grandes esfuerzos que se derivan de esta situación tanto para las empresas como para los gobiernos. En esta medida, para quienes siguen esta línea de pensamiento, la doble atribución de valor que se realiza respecto de mercancías im-

3 Enrique Barreira., *El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas. Dos enfoques ante un mismo fenómeno*, en Criterios Tributarios. Pág. 9. Edición Digital 08/01. Argentina. (2001).

portadas por empresas vinculadas para fines del IR y de los Tributos Aduaneros<sup>4</sup>, parece contraponerse a la cuestión de la unidad de la administración o su personalidad única, que le exige a la misma ser coherente con sus actos propios y, por tanto, su propuesta sugiere una complementación de las previsiones relativas a transacciones entre partes relacionadas del AVG con las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (En adelante Guías OCDE). Para esto, desarrollan guías de explicación o notas interpretativas que permitan su concreción y mejor aplicación.

Esta línea de pensamiento, que es la que se sugiere debería adoptar la DIAN, es partidaria de que en el campo de la valoración aduanera y en particular en la determinación de si la relación entre el comprador y el vendedor ha influido en el precio, se siga el análisis funcional contemplado en las Guías OCDE. Este tema ha sido objeto de diferentes planteamientos, foros, seminarios, estudios, etc., dentro de los que cabe destacar las Conferencias Internacionales sobre Precios de Transferencia y Valoración Aduanera, llevadas a cabo en Bruselas en mayo de 2006 y octubre de 2007, en donde se convocó a las empresas, gobiernos, expertos en impuestos y especialistas en aduanas a unir esfuerzos coordinados para explorar, avanzar y resolver asuntos tendientes a facilitar el comercio internacional, dadas las dificultades que en muchos países plantea la existencia de dos grupos de reglas y de dos diversos cuerpos administrativos que se ocupan de impuestos directos y de derechos de aduana<sup>5</sup>.

Por otra parte, quienes son prudentes sobre la convergencia han planteado la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos y finalidades distintas. Para esta corriente los dos sistemas están basados en diferentes principios, considerando que en la importación de las mercancías, la administración aduanera determina el valor de las mercancías con base en la información disponible al tiempo de la importación con respecto a una transacción individual, mientras que los precios de transferencia en el IR determinan el valor de los bienes con base en la información del último año o promedio de los últimos tres años con respecto a lo acordado en las transacciones.

Asimismo, algunos autores como Enrique Barreira, Francisco Pelecha, Carlos Herrero tienen otra consideración y<sup>6</sup> opinan que la finalidad que hoy acom-

4 Esta expresión comprende los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas.

5 International Conference on Transfer Pricing and Custom Valuation WCO/OECD. Brussels from 3-4 May 2006 and International Conference on Transfer Pricing and Custom Valuation WCO/OECD. Brussels from 22-23 May 2007.

6 Enrique Barreira. Ob Cit. Pág. 1. Francisco Pelecha Z., *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*. Marcial Pons. Madrid. (1995). Carlos Herrero Mallol, *Los Precios de Transferencia internacionales – Estudio Tributario y Microeconómico*. Editorial Arazandi. España. (1999). Ambos opinan que

pañía a los países a combatir en materia del impuesto a las ganancias. La localización artificial del lugar donde se produce la ganancia<sup>7</sup> no se compadece con el intento de resguardar al comercio internacional de las distorsiones producidas por las regulaciones de los Estados del lugar de importación o de exportación que es el objetivo connatural al GATT. Enrique Barreira manifiesta al respecto que:

“La principal característica que diferencia al sistema de valoración aduanera del sistema de precios de transferencia aplicados por las administraciones de tributación interior, consiste en la búsqueda de un ‘valor objetivo’, esto es que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible...” y que además “...que la finalidad del régimen de valor en Aduana no es la de obtener una mayor recaudación, sino la de establecer un sistema neutro que evite tanto la subfacturación por parte del importador como la manipulación de la Aduana para incrementar los tributos aduaneros por la vía indirecta de la ampliación de la base imponible”.

Por tanto, más allá de la discusión entre las dos escuelas de pensamiento, se observa la necesidad de elaborar un sistema que incluya coherencia entre la valoración de las transacciones entre partes vinculadas para los propósitos del IR y de la valoración aduanera, que consulte los postulados de justicia, seguridad jurídica y capacidad contributiva, y que evite que en una misma transacción en la que subyace la misma realidad económica y la misma manifestación de capacidad económica se apliquen dos sistemas de valoración. Sobre dicho particular la OCDE señala en las Guías que:

“1.66 Las administraciones fiscales y aduaneras generalmente tratan de determinar el valor de los productos al momento que son transferidos o importados. (Para las administraciones fiscales, generalmente el momento relevante es cuando el contrato por la transferencia es concluido, pero en muchos casos esto coincide con el momento de la transferencia). De esta manera, las valuaciones aduaneras, por ocurrir al mismo tiempo o casi al mismo tiempo que la transferencia ocurre,

---

el valor en aduana no tiene por objeto más que evitar que las mercancías objeto de importación sean infravaloradas para pagar menos derechos de importación, de modo que el valor en aduana aceptado por la Administración aduanera no tiene por qué ser tenido en cuenta a la hora de liquidar otros tributos.

7 Sobre la finalidad de los Precios de Transferencia confrontar, entre otros, Jeffrey Owens.. *La tributación de las empresas multinacionales*>. Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos. Escuela de Hacienda Pública n° 30, enero-marzo 1995. Herbert Bettinger. *Precios de Transferencia en materia tributaria*. Pág. 1. Ernst & Young. México, s.f.. Robert Feinschreiber. *Transfer pricing hand book*. OCDE. Segunda Edición 1998. Antonio Hugo Figueroa. *Precios de transferencia implicancias y recomendaciones*. Trabajo presentado en el VIII Seminario Regional de Política fiscal organizado por CEPAL/PNUD Pág. 55.

pueden ser útiles para las administraciones fiscales al evaluar la naturaleza del precio de transferencia basado en el principio de plena competencia en operaciones controladas. Específicamente, las autoridades aduaneras pueden tener documentación contemporánea respecto de la transacción que podría ser relevante para fines de precios de transferencia, especialmente si fue preparada por el contribuyente.

1.67 Aunque las administraciones fiscales y las autoridades aduaneras pueden tener propósitos similares al revisar los valores reportados en operaciones controladas que cruzan las fronteras, los contribuyentes pueden tener incentivos diferentes para fines fiscales y aduanales. En términos generales, un contribuyente que importa bienes está interesado en establecer un precio reducido para su transacción para fines arancelarios con el propósito de que sus aranceles sean reducidos. (Podrían existir consideraciones similares respecto del impuesto por el valor agregado, impuesto sobre producción y servicios y el impuesto sobre la venta). Para fines fiscales, sin embargo, el contribuyente podría querer reportar un precio superior para los mismos bienes con el fin de aumentar sus costos deducibles. La cooperación entre las administraciones fiscales y aduaneras dentro de un país se está convirtiendo en algo común y esto ayudaría a reducir el número de casos en donde las valuaciones aduaneras son inaceptables para fines fiscales y viceversa. Una mayor cooperación en el área de intercambio de información sería particularmente útil, y no sería difícil de alcanzar en los países que ya tienen integradas las administraciones fiscales y aduaneras. Los países que tienen sus administraciones separadas, podrían desear modificar las reglas de intercambio de información para que la información fluyera más rápidamente entre diferentes administraciones.

1.78 Con carácter general, el principio de plena competencia se aplica por muchas administraciones de aduanas como 'principio para comparar el valor atribuible a bienes importados por empresas asociadas, que puede estar afectado por la relación especial existente entre ellas, y el valor de bienes similares importados por empresas independientes. Los métodos de valoración a los efectos de aduanas pueden no coincidir con los métodos de determinación de precios de transferencia de la OCDE. Una vez aclarado esto, los valores de aduana pueden resultar útiles a las administraciones tributarias en la evaluación de la condición de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada, y viceversa. En particular, las autoridades aduaneras



dispondrán de documentación contemporánea relativa a la operación, que puede ser relevante en el examen de los precios de transferencia, especialmente si la ha elaborado el contribuyente, a la vez que las autoridades fiscales pueden disponer de información detallada sobre las circunstancias de la operación.

1.79 Los Contribuyentes pueden tener motivaciones contrarias a fijar valores a efectos aduaneros y fiscales. En general, un contribuyente que importa bienes puede estar interesado en fijar un precio bajo para la operación a fin de que los derechos de aduana también lo sean (las mismas consideraciones podrían surgir respecto de los impuestos sobre el valor añadido, los impuestos sobre las ventas y los impuestos especiales). La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia es cada vez más frecuente, y debería ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales, y viceversa. Sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, y no debería ser difícil de conseguir en aquellos países en los que han integrado la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información, de tal manera que esta pueda fluir con mayor facilidad entre las distintas administraciones”.

En consonancia con lo anterior, a continuación se expondrán los argumentos para demostrar la posibilidad de que en Colombia se dé la armonización entre la valoración aduanera y los precios de transferencia, a partir de las previsiones que a nivel internacional se encuentran contempladas en el AVG y en las directrices sobre precios de Transferencia de la OCDE.

Como premisa de esta exposición, con apoyo de la tesis esbozada por **JUAN MARTÍN JOVANOVIČ**<sup>8</sup>, se tomará como punto de partida la viabilidad del proceso de armonización, sobre la base del objetivo común que tanto el AVG como las Guías OCDE presentan con respecto al tratamiento de las transacciones entre partes relacionadas, que no es otro que *determinar que el precio en una compra venta internacional de mercancías entre partes relacionadas ha sido pactado como lo hubieran hecho partes independientes en condiciones similares, esto es, determinar si la vinculación no ha influido en precio así acordado, o en otras palabras,*

---

8 Juan Martin Jovanovich. *Custom Valuation and Transfer Pricing. Is it possible to Harmonize Customs and Tax Rules*. Kluwer Law. Inglaterra. (2002)



si el precio es *arm's length*, y por ende, como quiera que como fue demostrado anteriormente, Colombia comparte tanto los principios de las Guías OCDE sobre precios de transferencia como los del AVG, no debería existir inconveniente de que nuestra legislación o por lo menos la práctica administrativa procuren por la armonización en la aplicación de los mismos al momento de evaluar una operación de compra venta internacional de bienes.

### 1.1. Tesis de la unidad relativa de las valoraciones

Como primer argumento se esgrime la *tesis de* la unidad relativa de las valoraciones, que, con apoyo en la personalidad única de la Administración, defiende la unidad de las valoraciones, en función de la comunidad que resulta del análisis de los supuestos impositivos de cada entidad tributaria. Es decir que aunque la valoración aduanera que se hace al momento de la importación tiene factores diferentes a los del IR, si se hace una abstracción de estos, el valor que arrojarían ambos sistemas debería ser igual<sup>9</sup>. Por ello una vez verificada la existencia de una convergencia en la legislación respectiva, cuando menos relativa, entre las valoraciones en el IR y en los Tributos Aduaneros, esta no puede ser desconocida mediante actos administrativos expedidos por una de las áreas, departamentos o divisiones de la misma Administración, o por los mismos contribuyentes en sus declaraciones tributarias y/o aduaneras.

### 1.2. Principios de buena fe y seguridad jurídica

Aunado a lo anterior, debe acudir a los principios de buena fe y seguridad jurídica<sup>10</sup>, fundamentos del Estado social de derecho y en virtud de los cuales no resulta aceptable que dos organismos del mismo Estado utilicen sus poderes de fiscalización sobre los operadores del comercio internacional en la búsqueda de intereses contrapuestos.

### 1.3. IR y AVG parten de la base del valor de transacción

En tercer lugar, se plantea que no existen disimilitudes en relación con el objetivo que ambos sistemas persiguen, pues tanto el valor en aduana y las reglas de precios de transferencia persiguen determinar el valor "*arm's length*" o "valor de mercado" de las transacciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas.

9 Deloitte Asesores Legales y Tributarios, Colombia. *Precios de Transferencia y Valoración Aduanera. En busca del equilibrio perdido*. En Revista Digital Legiscomex, At 4, Bogotá D.C. (2005).

10 Santiago Ibáñez Marsilla. *La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al transfer pricing*. En Revista Española de Derecho Financiero, Número 113. Editorial Civitas. At 50, Madrid, (Esp.). (2002).

Ambos sistemas parten de la base del valor de transacción y buscan determinar el valor de dichas transacciones para efectos de los correspondientes tributos como si no estuviera afectado por la vinculación. Ello resulta compatible con lo previsto por las Guías OCDE en el punto 1.79, que resalta la necesaria cooperación entre las administraciones fiscales y aduaneras, al prever que:

“La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia es cada vez más frecuente, y debería ayudar a reducir el número de casos en los que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa”.

## 2. Aplicación en Colombia

En lo que respecta a nuestro país, el valor en aduanas de las mercancías se rige por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (AVG), adoptado por las Decisiones 378 y 379 de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, a la que pertenece Colombia, modificadas por la Decisión 571<sup>11</sup>. Adicionalmente, el sistema de valoración aduanera colombiano, de conformidad con lo establecido en las normas mencionadas, acoge las Notas Interpretativas y los textos del Comité de Valoración en Aduana de la OMC<sup>12</sup> (opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y otros estudios) y tiene igualmente un carácter vinculante en nuestra legislación<sup>13</sup>.

Sobre la aplicación de las Guías OCDE, debe señalarse que si bien es cierto estas no constituyen un cuerpo jurídico y que en ningún caso resultan vinculantes para los países no miembros de esa Organización, también lo es que como las

11 Mediante la Ley 323 del 19 de Octubre de 1996, Colombia adhirió al tratado modificatorio del acuerdo de integración subregional andino (Acuerdo de Cartagena) suscrito en Trujillo, Perú el 10 de marzo de 1996, y en esa medida las disposiciones regionales andinas tiene un carácter vinculante para el país. Así, en lo que a materia de valoración aduanera se refieren el artículo 1 de la Decisión 571 de 2003, se establece de manera expresa que “para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se registrarán por lo dispuesto en el texto del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC anexo a esta Decisión, por la presente Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General”.

12 Colombia adhirió al Acuerdo de Marrakech, por el cual se establece la Organización Mundial del Comercio, mediante Ley 41 de 1981, y al Acuerdo del Valor del GATT de 1994, a través de la Ley 170 del 15 de diciembre de 1994.

13 Decreto 2685 de 1999. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Por el cual se modifica la Legislación Aduanera. Diciembre de 1999. Artículos 235 y 259, así como Resolución 4240 de 2000. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por la cual se reglamenta el Decreto 2685 de diciembre 28 de 1999. Junio 2 de 2000. Artículo 224 a , establecen que “las opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMC, decisiones del Comité de Valoración en Aduana de la OMC y demás textos emanados de organismos internacionales que regulen esta materia, forman parte integral del presente reglamento”.

pautas en ellas contenidas constituyen el estándar internacional empleado por los países miembros y no miembros y se erigen como punto de partida de sus legislaciones para configurar su normativa de precios de transferencia. Se consideran como un *hard pseudos law* y en tal medida, tienen fuerza vinculante como régimen internacional de regulación de las operaciones entre partes relacionadas.

Lo anterior cobra total relevancia en este caso, en tanto, pese a no ser Colombia país miembro de la OCDE, la regulación de precios de transferencia en el IR sigue las reglas dispuestas por dicha Organización. Así los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario que contienen el régimen de precios de transferencia que a efectos del IR es aplicable a las operaciones que se celebren entre vinculados recogen en su estructura las pautas de las Guías OCDE. A esto se suma que la propia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, a través de sus conceptos e instructivos ha incorporado tácitamente dichos lineamientos, como puede advertirse en la Cartilla de Precios de Transferencia que como guía para los contribuyentes se ha elaborado, en donde aparecen prolijas citas de estas Directrices.

Resulta notable la evidencia que de esta afirmación traía la disposición contenida en el artículo 260-9 del ET adicionado por la Ley 788 de 2002 y antes de la modificación de la Ley 1607 de 2012, al prever la aplicación de tales Guías para la interpretación de la normativa del régimen de precios de transferencia. Si bien esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de 2003, esta decisión obedeció fundamentalmente a que tal remisión estaba dada en términos imperativos y vulneraba el principio de legalidad tributaria, sin que ello implique que tales lineamientos no puedan ser tenidos aún en cuenta para efectos de su interpretación, tal y como lo reconoció la misma jurisprudencia<sup>14</sup> y como lo ha venido aceptando la DIAN.

Si bien la normativa colombiana contempla que las normas del régimen de precios de transferencia solamente producen efectos en la determinación del IR y de CREE conforme con lo dispuesto por el párrafo del artículo 260-2 del E.T, y el artículo 15 de la Ley 1739 que adicionó el artículo 22-4 a la Ley 1607, se considera que como quiera que la armonización que aquí se pretende procura evitar una doble y concurrentemente valoración para atender los fines impositivos del IR y el valor en aduanas, partiendo de la determinación para ambos regímenes del valor *arm's length* de la transacción objeto de análisis, sin que ello impida que

---

14 Corte Constitucional. Sentencia C-690 de 2003. M.P. Rodrigo Escobar Gil. 12 de agosto de 2003. <Ello no quiere decir que tales Guías no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia, pero sí que las mismas no pueden tener alcance vinculante en Colombia, y que toda limitación o gravamen que se derive del sistema de precios de transferencia introducido en el Capítulo XI del Estatuto Tributario, debe tener su fuente en la ley>.

posteriormente se efectúen los ajustes a que haya lugar según las normas de cada uno. Nada impide que la Dirección de Gestión de Ingresos y la Dirección de Gestión de Aduanas de la DIAN trabajen mancomunadamente a efectos de la determinación del valor *arm's length* de la misma transacción. Asimismo, con fundamento en el principio de la unidad relativa de valoraciones, es viable sostener que siendo la Dirección de Gestión de Ingresos y la Dirección de Gestión de Aduanas dos órganos de una misma Entidad –DIAN<sup>15</sup>– no resulta coherente desde ningún punto de vista que las actuaciones que cada una de estas áreas profiera en ejercicio de su competencia sean, concomitante o *a posteriori*, desconocidas por la otra, pues no obstante ser admisible un grado de diversidad de los valores normativos, es claro que son convergentes, cuando menos relativamente, y ello implica que no hay una ausencia absoluta de vinculación por parte de la Administración tributaria<sup>16</sup>.

Adicionalmente, es indiscutible que el hecho de que un mismo bien tenga diversos valores, según el impuesto que sobre él se proyecte es contrario a la seguridad jurídica<sup>17</sup>, y mucho más cuando las fórmulas de valoración pueden llevar a resultados contrapuestos. Por este motivo debe propugnarse por un relativismo en las valoraciones con la necesidad de una mínima unidad valorativa que responda a los postulados de certeza jurídica y confianza legítima. Lo anterior, puesto que como lo señala Falcón y Tella el ejercicio por las Administraciones fiscales de la libertad de valoración, en el sentido de la posibilidad de valoraciones distintas en relación con distintos tributos pero referidos al mismo bien, es contraria a una “exigencia de coherencia que entronca directamente con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad”<sup>18</sup>.

Resulta debatible aceptar que en un supuesto de vinculación entre vendedor/exportador y comprador/importador, en el que la Administración aduanera ha seguido un proceso para determinar si la vinculación entre las partes ha influido en el precio y ha fijado un valor de transacción, reconociendo que ese valor es aceptado como precio entre las partes independientes, no sea considerado como

15 Decreto 4048 de 2008. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. 22 de octubre de 2008. Artículo 5: Dirección de Gestión de Aduanas, Dirección de Gestión de Fiscalización, Dirección de Gestión Jurídica.

16 Como lo expresa Francisco Pelecha Z. Op. Cit. <En un país donde la gestión y a inspección de los tributos no está integrada, puede suceder, y sucede, que aquel sector de la Administración tributaria encargado de los tributos sobre el comercio exterior dé por buena una declaración del valor que incluso pudiese parecerle exagerada, y que el sector de la Administración tributaria encargado de los tributos internos se considere <atado> a la hora de practicar una eventual liquidación complementaria, en el marco de un procedimiento de inspección, de los tributos internos que graven el beneficio empresarial, por el valor de la Administración tributaria, habida cuenta de la personalidad jurídica única con que ésta actúa>.

17 Cesar García Novoa., r. <Precios de transferencia y valoración aduanera>. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario No 1. Ediciones Tributarias Latinoamericanas Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). (2005).

18 Ramón Falcón y Tella. Pág. 5 <Unicidad de valoraciones y comprobación administrativa: una exigencia de coherencia>. Quincena fiscal No 17. (1994).

costo deducible en el IR del importador (excluyendo para tal efecto los ajustes que sean necesarios en relación con las normas de cada uno de los impuestos). Es preciso destacar en el ámbito regional andino la Resolución 1486 de 2012, mediante la cual se incorporó al Apéndice del Anexo de la Resolución 846, Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas. El comentario 23.1 al Acuerdo del valor del GATT sobre significado de la expresión “circunstancias de la venta” según el artículo 1.2 a) en relación con la utilización de estudios sobre precios de transferencia señala, sobre la cuestión de si la Administración de Aduanas puede utilizar un estudio sobre precios de transferencia elaborado a efectos tributarios y facilitado por el importador como base para examinar las circunstancias de la venta, que dado que para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador, un estudio sobre precios de transferencia podría constituir una de las fuentes de dicha información.

Con todo, señala la Resolución que habida cuenta de que es posible que un estudio sobre precios de transferencia presentado por un importador resulte una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta o que el mismo no resulte pertinente o adecuado para este fin debido a las sustanciales y significativas diferencias que existen entre los métodos del Acuerdo para determinar el valor de las mercancías importadas, y los métodos de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, la utilización de un estudio sobre precios de transferencia como una base posible para examinar las circunstancias de la venta. Esto se debe considerar caso por caso.

Igualmente, hay que traer a colación la disposición contenida en la expedida Resolución 1684 de 2014 de la Comunidad Andina de Naciones, CAN, que entró en vigencia a partir del 23 de mayo de 2014 y que sustituyó la Resolución 846 por medio de la cual se adopta el Reglamento Comunitario sobre la aplicación del valor en aduanas, en la que se establece expresamente que, siempre y cuando un estudio de precios de transferencia cumpla ciertos requisitos objetivos y demuestre que no está basado en meras anotaciones contables, será aceptado por la administración aduanera para efectos de determinar el valor de transacción de las mercancías. Asimismo, señala el comentario 23.1 Resolución 1684 de 2014 que un estudio de precios de transferencia será aceptado por la administración aduanera para efectos de determinar el valor de transacción de las mercancías si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta.

Por consiguiente, ante la ausencia de una norma que vincule el actuar de la Dirección de Gestión de Ingresos a los análisis del Área Aduanera, como sí está dada para esta última en virtud de la Resolución 1684 de 2014 de la CAN, corresponderá a la propia entidad administrativa, bien sea de manera general o bien

en cada una de los casos que se examinen, establecer las pautas que deben ser respetadas al tratarse sobre la valoración de transacciones efectuadas entre partes vinculadas para los propósitos del IR y de los tributos aduaneros. En su defecto, será a la jurisprudencia nacional a quien le corresponderá fijar un criterio que regule de manera conjunta tales temáticas frente a las Administraciones, los contribuyentes y en general los operadores jurídicos que deben valorar mercancías importadas por empresas vinculadas para los fines del IR y de los Tributos Aduaneros.

### 3. El principio *arm's length*

El principio *arm's length* que se proyecta tanto en campo del IR como del valor en aduanas encuentra su fundamentación en el ámbito internacional en el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por la OCDE. En el campo colombiano su materialización está dada tanto en los convenios que de este tipo se han firmado hasta la fecha, como en las propias normas del Estatuto Tributario y, en particular, en el artículo 260-2. En el ámbito aduanero igualmente se hace aplicable este principio cuando se establece el AVG en el literal a) del artículo 1.2. la necesaria aplicación del método del valor de transacción, que tratándose de una compra venta entre partes relacionadas, estará encaminada a la demostración de que el precio no ha sido influido por la relación entre las partes.

Siguiendo a Jovanovich, el fundamento de la integración de las Guías OCDE a las previsiones del AVG se materializa bajo lo dispuesto en el artículo 1.2. (a) y sus Notas Interpretativas, donde la Guías OCDE pueden ser aplicables en caso de transacciones entre partes relacionadas bajo el concepto del examen de las circunstancias alrededor de la venta que se establece para determinar si la relación ha influido en el precio. Prevé este artículo que:

“Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. **En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio.** Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito”.



En cuanto a los mecanismos para determinar si la relación influyó en el precio en el IR y en el valor en aduanas, tenemos: i) la comparabilidad. Si bien la Nota del artículo 1.2. del AVG no hace alguna referencia a la comparabilidad, se entiende de su contenido que el análisis de comparabilidad es presupuesto para determinar si la relación ha influido en el precio, lo que se desprende de los ejemplos allí señalados; ii) la realización de un análisis funcional completo por parte de la administración aduanera que involucre las funciones relevantes, los activos utilizados y los riesgos asumidos es necesaria para determinar bajo una adecuada metodología *arm's length* si la relación ha influido en el precio; iii) como quiera que los términos contractuales son particularmente relevantes tratándose de transacciones entre partes relacionadas, deben ser tenidos en cuenta tanto bajo el artículo 1.2. (a) AVG, como bajo el análisis de precios de transferencia, para efectos del IR; iv) el análisis de las circunstancias económicas constituye una parte del análisis de comparabilidad, y por tanto hace parte del análisis de las circunstancias de la venta para determinar si la relación ha influido en el precio bajo el artículo 1.2. AVG; v) el análisis de la estrategia de negocios de las partes es otro elemento que debe necesariamente incluirse en el análisis comparativo considerado bajo el artículo 1.2. AVG.

La aplicación del rango *arm's length* resulta viable en las normas del AVG dado que ni el artículo 1.2., ni sus notas impiden la utilización de un rango por parte del importador o la administración aduanera para obtener una aproximación de las condiciones que debieron haberse establecido entre empresas independientes. Así, del análisis de lo establecido en la nota del artículo 1.2., es posible derivar que el uso de un rango *arm's length* puede ser apropiado en algunas circunstancias, como cuando el examen de precios normales en la práctica de la industria o de la forma de acordar los precios en la venta con independientes produce un rango de cifras igualmente confiables.

A pesar de las diferencias existentes entre el AVG y las Guías OCDE, derivadas de su naturaleza y características, cuando nos centramos en el análisis de la previsiones relativas a las transacciones efectuadas entre partes relacionadas las mismas se diluyen o matizan, dado que ambos regímenes toman como común denominador el principio *arm's length* para examinar si la relación ha influido en el valor de la transacción. Las regulaciones sobre precios de transferencia contenidas en el Capítulo XI del Estatuto Tributario que comprende los artículos 260-1 a 260-11 de la misma manera se estructuran sobre la base de este principio dándole a cada entidad vinculada el tratamiento de entidades separadas. El artículo 260-2 al referirse a las Operaciones con Vinculados, establece que:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a de-



terminar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquél en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar, para efectos fiscales, los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con sus vinculados, mediante la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes.

(...)

Par. Los precios de transferencia a que se refiere el presente título, solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios”.

Ahora, en el ámbito aduanero, igualmente se hace aplicable este principio, toda vez que, de acuerdo con el AVG, debe en todo caso procurarse la aplicación del método del valor de transacción. Por tanto, tratándose de transacciones de compra venta entre partes relacionadas, ha de intentarse su utilización mediante la demostración de que el precio no ha sido influido por la relación entre las partes<sup>19</sup>.

Si bien el AVG no contempla una definición internacional de valor, sino que contiene disposiciones generales que limitan el poder de las partes contratantes para fijar arbitrariamente el valor en aduanas de las mercancías importadas<sup>20</sup>, como lo manifiesta **Malloi**, la definición del “valor real”. contenida en el artículo VII del GATT, impone a las administraciones aduaneras la obligación de considerar, para el cálculo de los derechos en aduana, el precio convenido entre comprador y vendedor, el cual debe ajustarse al de una venta realizada en el curso de opera-

19 La decisión de la Ronda Uruguay atribuye la carga de la prueba al importador cuando la administración de aduanas tiene “motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de las declaraciones hechas por los importadores”.

20 José María Álvarez Gómez Pallete, <Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT>, en Aduanas Informa. Boletín de Estudios, Ed. AEAT- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, núm. 65, At 16, abril-junio. (1995). citado por Carlos Herrero Malloi

ciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. La contemplación de este principio en las normas del AVG, se deriva de lo dispuesto en los literales a) y b)<sup>21</sup> del artículo 1.2

De esta forma, se advierte que, por principio, en la determinación de los valores aduaneros en los casos de transacciones entre partes relacionadas, la administración aduanera debe aplicar en primer término lo establecido en el artículo 1.2.. Solo cuando el importador no logre demostrar que la relación no ha influido el precio, procederá a aplicar lo contemplado en los artículos 2, 3, 5, 6 y 7, en orden secuencial para determinar el valor sustituto. Así pues, la existencia de vinculación entre las partes constituye únicamente un elemento desencadenante de un proceso tendiente a determinar si la existencia de tal vinculación ha influido en el precio. En caso de que esto ocurra, el método del valor de transacción no podrá aplicarse y tendrá que recurrirse a un método de valoración alternativo en el orden previsto en el mismo AVG. En cambio, si se concluye que la existencia de la vinculación entre el comprador y el vendedor no ha influido en la fijación del precio, este se aceptará como base para determinar el valor de transacción, como si tal vinculación no existiese.

Bajo estas consideraciones, es viable afirmar que el principio adoptado por el artículo 1.2. del AVG es claramente similar al adoptado por las guías OCDE, pues se requiere en uno y otro caso determinar si la relación ha influido en el precio, para lo cual, debe acudirse a la comparación de la transacción controlada con transacciones semejantes no controladas que se hayan llevado a cabo en circunstancias comparables. Al respecto, vale considerar lo manifestado por la OCDE al sostener que “En términos generales, el principio de plena competencia es aplicado por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuido a los bienes importados por empresas asociadas y el valor para bienes similares importados por compañías independientes”.<sup>22</sup>Por

21 Acuerdo del Valor del GATT. Artículo 1.2. literal b) “En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- i) El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;
- ii) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;
- iii) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación”.

22 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, capítulo 3 párrafos 1.65. (2010)

ende, Colombia al incorporar en su normativa interna los principios contemplados en las guías OCDE en materia de precios de transferencia y al ser parte de la OMC y haber adoptado las reglas de AVG que confluyen en la aplicación de principio *arm's length* cuando se está en frente de una transacción de compra venta internacional entre partes vinculadas, el reconocimiento del precio de transferencia fijado por la administración aduanera no debería ser desconocido por el área de impuestos y viceversa, de suerte que la misma transacción una vez ha sido analizada y evaluada por alguna de estas dos áreas y se ha comprobado que la vinculación no ha influido en el precio, no podría ser objeto de una segunda valoración por parte de la misma entidad.

#### 4. Experiencia comparada

En este contexto, como apoyo a esta tesis vale la pena remitirnos a la experiencia internacional comparada, en donde debe resaltarse que en efecto las Administraciones se han planteado también la posible conexión entre el valor en aduanas y el valor de adquisición y han reconocido la importante similitud entre ambos sistemas de valoración.

Como uno de los esfuerzos más paradigmáticos de armonización entre las normas de precios de transferencia de aduanas y del IR, podemos señalar el Memorando D-13-4-5 de noviembre de 2013 de la Administración Impositiva canadiense, que en su parágrafo 16 prevé:

*“15. Custom will accept, for valuation purposes, a price paid or payable which is derived from **one of the methods set out in the OCDE report** unless there is information on price available which is more directly related to the specific importation...>*

*16. The following methods are examples of ways of establishing that a price is not influenced by the relationship. They have been listed in the order that they are most likely to be used because of the availability of information. It must be emphasized that this list does not contain all the possible methods of establishing the acceptability of prices between related companies and it is no Customs intention to be restrictive in this regard.....*

*14. In the absence of an acceptable test value, the importer may try to establish the acceptability of prices between related companies, under subparagraph 48(1)(d)(i) of the Act. The information requirements are less well defined than for a test value, and there are many ways in which an importer and the CBSA can reach a conclusion that the price is not influenced.*

15. *Neither the Customs Act nor the international customs valuation agreement adopted by the World Trade Organization (WTO), upon which the valuation provisions of the Customs Act are based, detail the information to be used in establishing that a relationship has not influenced the price in a sale of goods for export. Whichever way an importer chooses to establish the acceptability of the price, his conclusions should be supported by factual evidence. The object of the exercise is to establish that the selling price is not significantly different from the price that would have been charged to an unrelated purchaser, given identical circumstances except for that of a relationship.*

16. *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) published a report entitled Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. This report sets out several methods of pricing goods in order to achieve a price which could reasonably have been expected in similar circumstances had the vendor and the purchaser not been related. The CBSA will accept, for valuation purposes, a price paid or payable which is derived from one of the methods set out in the OECD's report, unless there is information on prices available which is more directly related to the specific importations. Copies of documents issued by the OECD may be obtained from the OECD's Web site at [www.oecd.org](http://www.oecd.org) or they may be ordered from a local book retailer."*

En igual sentido, el Memorando D13-3-6 de 2006 prevé que:

*"The Canada Border Services Agency (CBSA) will accept a price paid or payable for the goods which is derived from one of the methods set out in the OECD Guidelines, unless there is information on prices available which is more directly related to the specific importations (refer to Memorandum D13-4-5, Transaction Value Method for Related Persons (Customs Act, Section 48)). The value for duty is then determined by adding and deducting statutory amounts to and from the price paid or payable.*

6. *While international transfer pricing rules require related parties to establish supportable transfer pricing procedures for income tax purposes, the value for duty for customs purposes may be different. Information Circular 87-2 states:*

*"The methods for determining value for duty under the current provisions of the Customs Act resemble those outlined in this circular. Howe-*

*ver, differences do remain. The Department is not obliged to accept the value reported for duty when considering the income tax implications of a non-arm's length importation."*

Asimismo, países como Estados Unidos, han establecido ciertos límites normativos expresos a la posible disparidad de criterios para los mismos elementos. El costo de adquisición de las mercancías importadas que se ha tenido en cuenta a los fines del impuesto a las ganancias no puede exceder el importe del valor en aduanas, determinado por el Servicio Aduanero (Sección 1059-A del Internal Revenue Code)<sup>23</sup>. De hecho, se han negociado Acuerdos Anticipados de Precios con la participación conjunta del IRS y del USCS, en donde el resultado comprende reglas con base en las cuales el importador debe declarar el valor de las mercancías importadas de una parte relacionada<sup>24</sup>. También se advierten esfuerzos de armonización en la Comunidad Europea en donde de acuerdo con lo sostenido en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas C 84 - 44o año, de 14 de marzo de 2001<sup>25</sup>:

“66. El código aduanero contiene disposiciones con arreglo a las cuales deben considerarse las ventas entre empresas vinculadas (precios de transferencia) a la hora de determinar el valor de derechos de aduana.

67. Los precios de transferencia aceptables en el código aduanero comunitario como valor en aduana no son necesariamente aceptables para las autoridades fiscales nacionales como valor a efectos de imposición de empresas.

69. En virtud de la legislación comunitaria, el valor en aduana y el valor fiscal nacional no tienen que coincidir necesariamente. El primero debe establecerse sobre la base de los criterios de la reglamentación aduanera comunitaria y no de los criterios relativos a los impuestos sobre los beneficios.

23 “If any property is imported into the United States in a transaction (directly or indirectly) between related persons (within the meaning of section 482), the amount of any costs—

(1) which are taken into account in computing the basis or inventory cost of such property by the purchaser, and

(2) which are also taken into account in computing the customs value of such property, shall not, for purposes of computing such basis or inventory cost for purposes of this chapter, be greater than the amount of such costs taken into account in computing such customs value.”

24 Dennis. I Meyer & William D. Outman. *U.S. Tax and Customs Consequences of dealing with a related Foreign Supplier*, November 2001. <http://bakernet.com>

25 Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 14 de marzo de 2001. C 84/01 Informe especial no 23/2000 sobre la valoración de mercancías importadas a efectos de aduana valoración en aduana), acompañado de las respuestas de la Comisión.

70. La consideración de los precios de transferencia para la valoración de las mercancías constituye un elemento esencial para la adecuada determinación y percepción de los ingresos. Los distintos criterios y metodología **deberán armonizarse para conseguir un enfoque verdaderamente homogéneo entre la imposición comunitaria de las importaciones y la imposición nacional de los beneficios de las empresas**”.

De igual forma, cabe resaltar que la Dirección Nacional de Comercio australiana recientemente expidió el 12 de abril de 2013 “*Practice Statement No: B\_IND08*” *provides legislative customs valuation requirements and policies for transfer pricing adjustments*”, referente a los procesos operativos al interior del área de Asesoría de Valoración, que prevé los procedimientos y documentación que se permiten para evaluar una asesoría de valoración formal aplicando el tratamiento de los precios de transferencia bajo la legislación del valor en aduana. Del mismo modo, establece que si se realiza un ajuste del valor en aduana de las mercancías importadas, dicho ajuste no puede exceder el rango, percentil o monto del estudio de precios de transferencia aprobado o acordado y adicionalmente contempla que en algunas instancias en la aplicación de una asesoría de valor puede negociarse un Acuerdo Anticipado de Precios (APA) con la Oficina de Impuestos. Este borrador llega incluso a contemplar el derecho del importador para solicitar la devolución de los derechos de aduana cancelados cuando de una Asesoría de Valoración de Precios de Transferencia ha sido realizada y del ajuste resulta un menor valor del valor en aduanas<sup>26</sup>.

Por su parte, la Administración italiana ha hecho énfasis en la diferencia en el momento que sirve para determinar la comparabilidad de las transacciones como motivo que justifica las diferencias entre el valor en aduanas y el precio de transferencia (factor que, a nuestro parecer, tendrá alguna relevancia sólo en determinados casos), para, a renglón seguido, aclarar que ello no impide que la Administración tributaria pueda tener en cuenta el valor en aduanas a los efectos de la fijación del precio de transferencia<sup>27</sup>. Es tiempo de que Colombia siga el ejemplo de estos países y sus administraciones tributarias y encamine sus esfuerzos en la armonización de estándares en la valoración de las operaciones de compra

26 Australian Customs Service Practice Statement. Subject: Transfer Pricing, Purpose: To ensure industry understands Customs requirements for assessing transfer pricing valuation advice applications. Approving Officer: National Director Trade Division, **Category**: Operational Procedures. Published Date: 12 April 2013 Period of Effect: April 2013 – April 2016. Review Date: April 2014

27 Santiago Ibáñez Marsilla. *La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al transfer pricing*. En Revista Española de Derecho Financiero, Número 113. Editorial Civitas, At 89, Madrid, (Esp.) (2002).

venta internacional de bienes a la luz de las normas del valor en aduanas y de precios de transferencia.

## 5. Conclusiones y recomendaciones

El estudio de la conexidad entre la valoración aduanera para efectos de la liquidación de los tributos aduaneros y los precios de transferencia en el IR tratándose de operaciones de compraventa internacional de mercancías entre partes vinculadas es viable, al menos limitadamente, bajo la tesis de la unidad relativa de valoraciones, los principios de seguridad jurídica y buena fe, que deben informar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos. En el análisis de dichas operaciones, ambos sistemas de valoración tienen la misma finalidad: determinar el precio *arm's length*, partiendo del valor de transacción. En tal sentido, nuestro punto de partida para lograr la conexidad que este trabajo defiende es la aplicación de las guías OCDE en el contexto del artículo 1.2. del AVG y, en especial, bajo el criterio de “circunstancias alrededor de la venta”.

Pese a no ser Colombia país miembro de la OCDE, la regulación de precios de transferencia en el IR sigue las reglas dispuestas por dicha Organización, y de esta forma, los artículos 260-1 a 260-11 del E.T. recogen en su estructura las pautas de las guías OCDE. A lo que se suma, por una parte que, la propia DIAN a través de sus conceptos e instructivos ha incorporado tácitamente dichos lineamientos y, por otra parte, el reconocimiento como lineamientos para efectos de la interpretación del régimen de precios de transferencia realizado por la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de 2003, al declarar inexecutable el artículo 260-9 del ET, antes de la modificación efectuada por la Ley 1607.

De igual forma, en materia aduanera, Colombia ha seguido las pautas internacionales sobre la materia como corresponde por ser parte de la Organización Mundial de Comercio OMC y al haber adoptado las normas del Acuerdo del Valor del GATT. Por consiguiente, considerar estándares para la aplicación armónica de las reglas de precios de transferencia tanto en materia del impuesto sobre la renta como en materia aduanera en el ámbito nacional resulta factible.

Si bien la normativa colombiana contempla que las normas del régimen de precios de transferencia solamente producen efectos en la determinación del IR y del CREE, se considera que como quiera que la armonización que aquí se pretende procura evitar una doble y concurrente valoración para atender los fines impositivos del IR y del valor en aduana. Parte de la determinación para ambos regímenes del valor *arm's length* de la transacción objeto de análisis, sin que ello impida que posteriormente se efectúen los ajustes a que haya lugar según las normas de cada uno. Nada impide que la Dirección de Gestión de Ingresos



y la Dirección de Gestión de Aduanas de la DIAN trabajen mancomunadamente a efectos de la determinación del valor *arm's length* de la misma transacción.

Es tiempo de que Colombia siga el ejemplo de la experiencia comparada internacional y encamine sus esfuerzos para la armonización de las reglas en la valoración de las operaciones de compra venta internacional de bienes a la luz de las normas del valor en aduanas y de precios de transferencia, bien sea a través de una norma que así lo prevea, o a través de la propia DIAN, de manera general o bien en cada una de los casos que se examinen.

## 6. Bibliografía

Acuerdo de Valoración del Gatt 1994. [www.wto.org](http://www.wto.org)

Carlos Herrero Mallol, *Los Precios de Transferencia internacionales – Estudio Tributario y Microeconómico*. Editorial Arazandi. España. (1999).

Cesar García Novoa., *Precios de transferencia y valoración aduanera*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario N° 1. Ediciones Tributarias Latinoamericanas Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). (2005).

Deloitte Asesores Legales y Tributarios. Colombia. *Precios de Transferencia y Valoración Aduanera. En busca del equilibrio perdido*. En Revista Digital Legiscomex. Bogotá D.C., (2005).

Enrique Barreira. *El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas. Dos enfoques ante un mismo fenómeno*. Criterios Tributarios – Edición Digital 08/01. Argentina. (2001).

Francisco Pelecha Z.. *El código aduanero comunitario y su aplicación en España*. Marcial Pons. Madrid. (1995).

Herbert Bettinger, *Precios de Transferencia en materia tributaria*. Ernst & Young. México.

I Meyer Dennis & William D. Outman. *U.S. Tax and Customs Consequences of dealing with a related Foreign Supplier* November (2001). <http://bakernet.com>

International Conference on Transfer Pricing and Custom Valuation WCO/OECD. Brussels from 3-4 may 2006. Brussels from 22-23 may (2007). [www.wto.org](http://www.wto.org)

Jeffrey Owens *La tributación de las empresas multinacionales*. Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos. Escuela de Hacienda Pública N° 30, enero-marzo (1995).

José María Álvarez Gómez Pallete.. *Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT*. Aduanas Informa. Boletín de Estudios, Ed. AEAT- Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, núm. 65, abril-junio (1995).

Juan Martin Jovanovich.. *Armonización entre Valoración Aduanera y Precios de Transferencia*. Foro de Precios de Transferencia. Universidad Austral. Buenos Aires, Argentina. - 23 y 24 de agosto (2005)

Juan Martin Jovanovich.. *Custom Value and Transfer Pricing. Is It Possible To Harmonize Custom And Tax Rules*. Kluwer Law. Londres. (2002).

Ramón Falcón y Tella. *Unicidad de valoraciones y comprobación administrativa: una exigencia de coherencia*. Quincena fiscal No 17. (1994).

Robert Feinschreiber.. *Transfer pricing hand book*. OCDE. Segunda Edición (1998).

Santiago Ibáñez Marsilla.. *La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al transfer pricing*. En Revista Española de Derecho Financiero, Número 113. Editorial Civitas. Madrid. (2002).

Santiago Ibáñez Marsilla. *La valoración de las importaciones. Régimen Tributario y Experiencia Internacional*. Editorial Mc Graw Hill. Madrid.(2002).

Organización Mundial del Comercio – OMC

Organización Mundial del Comercio, Comité Técnico de Valoración Aduanera. Compendio de Valoración Aduanera. Bruselas. (1997)

Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Comité de Asuntos Fiscales. Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Paris. (2010).

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. París (2014).

## Legislación, jurisprudencia y doctrina oficial

### Australia

Australian Customs Service Practice Statement. Subject: Transfer Pricing, Purpose: To ensure industry understands Customs requirements for assessing transfer pricing valuation advice applications. Approving Officer: National Director Trade Division, Category: Operational Procedures. Published Date: 12 April 2013 Period of Effect: April 2013 – April 2016. Review Date: April 2014

### Canadá

Administración Impositiva canadiense Memorando D-13-4-5 de 2013 y 13 -3-6 de 2006

### Colombia

Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Artículos 260-1 a 260-11

Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012.

Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014.

Corte Constitucional. Sentencia C-690 de 2003. MP Dr. Rodrigo Escobar Gil

Comunidad Andina de Naciones - CAN.

Comunidad Andina de Naciones CAN. Decisiones 378 y 379 de 1995, Decisiones 571 y 574 de 12 de diciembre 2003, publicadas en la Gaceta Oficial No. 1023 de 15 de diciembre de 2003.

Comunidad Andina de Naciones – CAN. Resolución 1486 de 2012, mediante la cual se incorporó al Apéndice del Anexo de la Resolución 846, “Reglamento Comunitario de la Decisión 571 – Valor en Aduana de las Mercancías Importadas.

Comunidad Andina de Naciones – CAN. Resolución 1684 de 2014. Actualización del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 - Valor en Aduana de las Mercancías Importadas.

#### Comunidad Europea

Comunidad Europea Diario Oficial de las Comunidades Europeas. C 84 440 año. 14 de marzo de 2001.

#### Estados Unidos

Internal Revenue Code IRS, 26 U.S.C. §482 (1.5.99)

Internal Revenue Code IRS, 26 U.S.C. §1059 A (1.5.99)

