

Precios de transferencia

Jaír Gutiérrez Salazar*

Fecha de recepción: 27-05-08

Fecha de aceptación: 27-06-08

Abstract

Transfer prices are those to which one company transfer goods, intellectual property or render services to another related company or subsidiary. Because of this relation, transfer prices assigned are different from market prices invoiced in transactions with third independent parties.

Companies establish arbitrary transfer prices due to the differences in taxation between countries and by competitive reasons, or because of restrictions to the monetary flow.

Since the transfer prices are manipulated for other reasons than those derived from the conditions of the market, these transfer prices makes it difficult to evaluate the performance of the subsidiaries or related companies.

The United States and many other countries are interested in the financial results and the part that represents the transfer prices, due to the impact on the amount of taxes to pay.

The tax authorities are very conscious that, as a result of the differences in the tax structures, a corporation can obtain important gains when a subsidiary with higher corporative taxes, sells at cost to a related company where the same taxes are lower. The higher profit is obtained where the taxable rate on income is lower; a situation that is beneficial for the company and could probably results in tax evasion.

* Administrador de Empresas, California State University, Los Angeles, California. Especialista en Gerencia de Negocios Internacionales, ICESI. Autor del libro *Cómo Penetrar los Mercados Internacionales*, Segunda Edición 2007, Editora Poemía. Docente de pregrado y posgrado en las universidades Santiago de Cali, ICESI, de San Buenaventura y Libre. Asesor, consultor, conferencista e investigador inscrito en Colciencias, categoría A.

Keywords

Transfer prices, related company or subsidiary, tax rates, tax structure, tax evasion.

Resumen

Precios de transferencia son aquellos a los cuales una empresa transfiere bienes, propiedad intelectual o presta servicios a un comprador vinculado o relacionado. Por esta relación se supone se asignan precios diferentes de los del mercado, que se facturan en transacciones con terceros independientes.

Las compañías establecen precios de transferencia arbitrarios a causa sobre todo de la diferencias de tributación entre países y por motivos competitivos o a causa de restricciones al flujo monetario.

Puesto que los precios de transferencia se manipulan por razones distintas de las que se derivan de las condiciones del mercado, la fijación de estos precios dificulta la evaluación del desempeño de las subsidiarias o empresas relacionadas.

Estados Unidos y muchos gobiernos extranjeros se interesan por las utilidades y en la parte que representan los precios de transferencia debido al impacto que las utilidades provocan sobre la cantidad de impuestos a pagar. Los agentes fiscales están muy conscientes de que, a consecuencia de las diferencias en las estructuras de impuestos, una corporación puede obtener utilidades importantes al ordenar a la subsidiaria, en un país con altos impuestos corporativos, que venda al costo a su contraparte en el que los mismos impuestos son menores. La utilidad se logra en donde se paga un menor impuesto sobre ingresos y es evidente que esta situación es benéfica para la empresa y puede representar una evasión de impuestos.

Palabras clave

Precios de transferencia, comprador vinculado o relacionado, diferencias de tributación, estructura de impuestos, evasión de impuestos.

Introducción

Los precios de transferencia tienen su origen y desarrollo en el siglo XX junto con el desarrollo de las empresas multinacionales o grupos de empresas asociadas que operan a través de las fronteras nacionales establecidas en diferentes países y tan vinculadas que una o más de éstas pueden ser capaces de ejercitar una influencia significativa sobre las actividades de las otras y, en particular, compartir conocimientos y recursos con las otras. En la medida en que éstas empezaron a desarrollar sus estrategias para aumentar sus beneficios y minimizar sus riesgos por medio de la diversificación de sus actividades productivas, comerciales y financieras, fueron surgiendo las técnicas para manejar los precios de transferencia entre las distintas empresas que conformaban un mismo grupo multinacional.¹

La gran mayoría de las compañías multinacionales cuentan con una red de subsidiarias distribuidas en varios países. Las transacciones de ventas entre entidades relacionadas de la misma empresa generalmente son muy altas, incluyendo el comercio de materias

primas, componentes, artículos terminados o servicios de asesoría y consultoría, uso de propiedad tangible e intangible y transacciones financieras como préstamos y transferencia de inversiones.

El término **precios de transferencia** es usado para describir todos los aspectos de transacciones inter-compañías entre partes vinculadas; son los precios que se cobran por las transacciones antes mencionadas. Por esta relación se supone asignen precios diferentes de los del mercado, que se facturan en transacciones con terceros independientes.

Un estudio de compañías multinacionales con sede en Estados Unidos encontró que las políticas en la fijación de precios de transferencia estaban influenciadas principalmente por los siguientes factores (en orden de importancia):

1. Condiciones del mercado en el país extranjero.
2. Competencia en el país extranjero.
3. Utilidad razonable para la filial extranjera.
4. Impuestos federales a los ingresos en Estados Unidos.
5. Condiciones económicas en el país extranjero.
6. Restricciones a las importaciones.
7. Derechos aduanales.
8. Controles de precios.
9. Régimen tributario en el país extranjero.
10. Controles en el cambio de divisas.²

Las compañías establecen precios de transferencia arbitrarios a causa, sobre todo de las diferencias de tributación entre países. Si, por ejemplo, la tasa impositiva corporativa imperante en el país de la compañía matriz es más alta que la imperante en el país de la subsidiaria, la compañía matriz fijará un precio de transferencia bajo a los productos que vende a la subsidiaria a fin de mantener un bajo nivel de utilidades en su país y un alto nivel en el de la subsidiaria.

En otras palabras, una corporación puede aprovechar el control que tiene sobre sus vinculados en el exterior, para transferir tributación de un país con un mayor nivel de impuestos a uno con menor nivel. Por ello la legislación de precios de transferencia centra su atención en forma especial sobre las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando una de las partes tiene domicilio fiscal, principalmente en uno de los territorios conocidos como “paraísos fiscales”.

Las compañías también fijan precios de transferencia arbitrarios por motivos competitivos o a causa de restricciones al flujo monetario. En el primer caso, si la compañía matriz embarca productos con destino a la subsidiaria a un precio de transferencia bajo, la subsidiaria podrá venderlos a menor precio a los consumidores locales, con lo que mejorará su posición competitiva.

En el segundo caso, si en el país de la subsidiaria privan controles monetarios sobre el flujo de dividendos, la compañía matriz puede extraer un mayor monto de moneda firme de ese

país embarcando con destino a él productos con un alto precio de transferencia o recibiendo productos con un bajo precio de transferencia. Puesto que los precios se manipulan por razones distintas de las que se derivan de las condiciones del mercado, la fijación de precios de transferencia arbitrarios dificulta la evaluación del desempeño de las subsidiarias y sus administradores.³

En empresas con varias divisiones, en donde cada una genera parte de un mismo producto final, es difícil medir la eficiencia de cada división, ya que el ingreso por ventas no revela si hay divisiones ineficientes que podrían ser subsidiadas por las eficientes.

Así, una empresa textil podría tener divisiones de cultivo de algodón, hilado, tejido, fabricación de prendas y venta de las mismas. Cuando esta empresa venda su producto sólo puede saber si en el total del proceso ganó o perdió, pero no sabrá el grado de eficiencia de cada división.

Algunas empresas utilizan los precios de transferencia para medir el desempeño de sus divisiones, que consiste en aplicar un precio a las transferencias de productos entre dichas divisiones. Así, por ejemplo, cuando el algodón sale del campo hacia el procesamiento, la división agrícola registra un ingreso por la venta y la división de hilado registra un gasto por la compra.

El valor que registrará cada división depende del parámetro de eficiencia que se quiera usar: el mercado (precio usual de mercado), otras divisiones de la empresa (precio fijado por la Gerencia) o aporte al costo total del producto (costos incurridos), entre los principales métodos.⁴

Los países desarrollados definieron un marco metodológico para determinar, a través de los precios de transferencia, los precios o márgenes de utilidad en operaciones realizadas entre compañías controladas (vinculadas económicamente), incluyendo las obtenidas en el extranjero; muchos otros países han adoptado este marco metodológico.

La base de este marco metodológico es el llamado “principio de plena competencia”, que en esencia busca determinar cuál hubiera sido el precio de la operación o los márgenes obtenidos por las partes si todas sus transacciones se hubiesen realizado dentro de un mercado competitivo, esto es, como si la operación se hubiera realizado con partes independientes o entre ellas. De esta manera se busca anular el efecto de las llamadas “transacciones controladas”, que son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, usualmente no mostrarán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

Las disposiciones sobre la materia que acogen los principios enunciados por la OCDE obligan a las empresas a escoger entre seis distintas formas de evaluar el cumplimiento del “Principio de Plena Competencia” para fines tributarios. Para ello se usan como referencia los precios o márgenes usuales de transacciones comparables en todo el mundo. Dado que las comparaciones normalmente no son perfectas, se deben realizar los ajustes cuantitativos correspondientes a fin de hacer procedente la comparación entre operaciones o compañías. En el caso en que se demuestre que las operaciones no se realizaron a precios objetivos, la empresa deberá ajustar al alza su base tributaria y pagar en consecuencia el impuesto adicional, como si la operación hubiera tenido los precios o márgenes que se obtendrían en una operación comparable realizada entre partes independientes.⁵

Por ejemplo, si un artículo se vende a una distribuidora, en otro país, a un precio menor al que cobran otras empresas que venden el mismo artículo, entonces las ganancias del vendedor deben calcularse basadas en el precio usual cobrado por esas otras empresas, con lo cual se incrementa la base gravable y, en consecuencia, la recaudación tributaria. Por ello las empresas que realizan operaciones con sus vinculados del exterior, en particular las compañías multinacionales, consideran que las regulaciones en precios de transferencia son uno de los aspectos tributarios que requieren especial atención y planeación.

Fijación de precios internacionales

Los precios internacionales suponen fijar el precio de los bienes que se elaboran en un país y se venden en otros. Un tipo especial de exportación, *las ventas internas de la empresa*, es muy común en las empresas multinacionales que pretenden racionalizar la producción, al exigir que las subsidiarias se especialicen en la fabricación de ciertos artículos, en tanto que importan otros. Las importaciones pueden constar de componentes que se ensamblan en el producto final, como motores fabricados en un país pero que se montan en carrocerías construidas en otro; por ejemplo, muchos automotores ensamblados en China les montan motores fabricados en Japón; o pueden ser productos terminados, que se importan para complementar la mezcla de productos de una filial. Sin importar el uso final, existen problemas para fijar un precio interno de ventas, un precio de transferencia.

Al determinar los precios de transferencia para las subsidiarias, las empresas globales deben tomar en cuenta varios aspectos, incluyendo impuestos, aranceles y tarifas, reglas nacionales de transferencia de utilidades, objetivos en conflicto de los socios de una coinversión y reglamentos del gobierno.

Debido a que es posible que la empresa gane, mientras que las subsidiarias, tanto la que vende como la que compra, “pierden” (operan con precios más bajos a los que obtendrían en una transacción externa), existe la tendencia de que la casa matriz fije los precios de transferencia. La razón de esta aparente anomalía es que la empresa obtiene utilidades del vendedor y comprador.

A la subsidiaria vendedora le gustaría cobrar a las demás subsidiarias el mismo precio que les cobra a todos sus clientes, pero cuando dicho precio se combina con los costos de transporte y los impuestos puede imposibilitar que la subsidiaria importadora compita en el mercado. Si la casa matriz dicta que se cobre un precio de transferencia inferior al del mercado, al vendedor no le gustará porque lo resentirá el estado de pérdidas y ganancias. Esto puede ser un verdadero dolor de cabeza para el personal cuyas bonificaciones dependen de los resultados financieros.

Estados Unidos y muchos gobiernos extranjeros se interesan por las utilidades y en la parte que representan los precios de transferencia, debido al impacto que las utilidades provocan sobre la cantidad de impuestos a pagar.

El *Internal Revenue Service* (IRS) de Estados Unidos y los agentes fiscales de otros países son conscientes de que, a consecuencia de las diferencias en las estructuras de impuestos, una corporación puede obtener utilidades importantes al ordenar a la subsidiaria en un país con altos impuestos corporativos, que venda al costo a su contraparte en el que los mismos impuestos son menores. La utilidad se logra en donde se paga un menor impuesto sobre ingresos y es evidente que esta situación es benéfica para la empresa.



Asimismo, es posible que los precios de transferencia se utilicen para evadir las restricciones a las divisas. Cuando un país sufre una carencia de divisas extranjeras puede imponer controles que prohíban en su totalidad, o al menos fijen un límite bajo, a la cantidad de utilidades que es posible repatriar. Por ejemplo, tenemos al país A que carece de dólares e impone estrictos controles a todas las transacciones en dicha moneda. Existe comercio con el país B que sí tiene dólares y otras divisas convertibles. La oficina matriz podría ordenar a la subsidiaria en A comprar de la filial en B a un precio muy superior al costo, lo que transferiría la utilidad de A a B. Una vez en B sería posible enviar a casa las utilidades. La misma estrategia podría utilizarse en cualquier situación en la que fuera necesario reducir las utilidades de A o exportarlas del país, como:

1. La forma en que los precios de transferencia se ajustarán como respuesta a las fluctuaciones de la tasa de cambio.
2. Presión gubernamental para reducir los precios por causa de las utilidades excesivas.
3. El reclamo sindical de salarios más elevados, con base en las altas ganancias que obtuvieron.

La manipulación de los precios de transferencias para reducir impuestos a los ingresos y a la importación o para evitar los controles de cambios hizo que muchos gobiernos insistieran en los precios en condiciones de libre competencia.⁶

Precio de transferencia con base en costos

Puesto que cada compañía define los costos en forma diferente, es probable que algunas empresas que aplican la estrategia del precio de transferencia con base en los costos lleguen a precios de transferencia que reflejan sólo los costos de fabricación variables y fijos. De manera alternativa, los precios de transferencia pueden basarse en costos completos, que incluyen costos indirectos de mercadeo, investigación y desarrollo y otras áreas funcionales. La forma en que se definen los costos tiene un impacto sobre los aranceles de venta que las empresas multinacionales imponen a compañías afiliadas o subsidiarias.

El precio con costos adicionales es una variación de la estrategia con base en los costos. Las compañías que siguen el método de precios con costos adicionales adoptan la posición de que debe demostrarse utilidad para cualquier producto o servicios en cada etapa de movimiento en el sistema corporativo. En este caso, los precios de transferencia se establecen en un porcentaje determinado de los costos fijos, como “110 por ciento del costo”. Mientras que los precios con costos adicionales quizá den como resultado un precio que no esté relacionado con las condiciones competitivas o con la demanda en los mercados internacionales, muchos exportadores aplican con éxito esta estrategia.⁷

Precios de transferencia para empresas de riesgo compartido

Cuando la entidad afectada es parte de una empresa de riesgo compartido, la compañía matriz también debe tomar en consideración los intereses del socio local. Numerosas sociedades en empresas de riesgo compartido se han ido a pique debido a desacuerdos en las decisiones sobre fijación de precios de transferencia.

Transacciones típicas de precios de transferencia

- Compraventa de materia prima
- Compraventa de productos terminados
- Prestación de servicios administrativos, técnicos y de asistencia técnica
- Cobro o pago de regalías
- Transferencia de tecnología
- Arrendamiento de inmuebles
- Préstamos.

Si las empresas vinculadas que participan en la transacción están en jurisdicciones con tarifas de impuestos de renta diferentes, los precios se utilizan para asignar la mayor utilidad al sitio en la cual se paguen menos impuestos.

Minimizar el riesgo de auditorías fiscales en la fijación de precios de transferencia

Las diferencias en las tasas de impuestos entre países impulsan a muchas compañías multinacionales a fijar precios de transferencia para pasar las utilidades de países con elevados impuestos a países con bajos impuestos y minimizar así su carga tributaria general. Al mismo tiempo estas compañías necesitan cumplir con la legislación tributaria de su país de origen, así como la de los países anfitriones involucrados. La falta de este cumplimiento puede crear el riesgo de una acusación por evasión de impuestos y conducir a auditorías fiscales. Por lo tanto, la cuestión que enfrentan las empresas multinacionales pueden plantearse de la siguiente manera: ¿Cómo puede una compañía mantenerse en el límite de la fijación de precios de transferencia que maximicen las utilidades corporativas y a la vez cumplir con la reglamentación tributaria?

Para evitar caminar sobre hielo delgado, los expertos sugieren fijar precios de transferencia que estén lo más cerca posible de la norma básica de la libre competencia. Este criterio ahora es aceptado por las autoridades fiscales mundialmente como norma internacional para evaluar los precios de transferencia. En la práctica existen tres métodos:

1. Precio comparable/no controlable.
2. Precio de reventa.
3. Costo más cantidad convenida.

La primera regla, comparable/no controlable, establece que la compañía matriz deberá comparar el precio de transferencia de su subsidiaria “controlada” con el precio de venta cobrado por un vendedor independiente a un comprador independiente de artículos o servicios similares. El método del precio de reventa determina el precio entre las dos compañías restando el porcentaje de margen bruto utilizado por compradores independientes comparables al precio de venta final de un tercero. Finalmente, el método del costo más cantidad convenida fija el precio en cuestión agregando el porcentaje de incremento a la utilidad bruta obtenida por compañías comparables que realizan funciones similares a los costos de producción del fabricante o vendedor controlado. Como se observa, esta regla es diferente de la del método del costo que se describió con anterioridad, ya que, estrictamente, el último método no se apoya en sobreprecios establecidos por terceros.⁸

Precios de transferencia en Colombia

En Colombia desde el 2004 se han adoptado como normas básicas del Régimen de Precios de Transferencias para efectos del impuesto sobre la renta, el criterio de vinculación y el principio de plena competencia; esto garantiza, tanto para el contribuyente como para la administración, unas pautas claras, de raigambre mundial, para la aplicación del régimen de precios de transferencia de conformidad con las condiciones de mercado.⁹

Las reglas de precios de transferencia aplican en Colombia a los contribuyentes del impuesto de renta que desarrollen transacciones con partes vinculadas domiciliadas fuera de Colombia y por esto se implementó la nueva normatividad sobre Precios de Transferencia, redactada siguiendo el “espíritu” de las directrices de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) haciendo parte del esfuerzo gubernamental para controlar la evasión de impuestos.

En Colombia se considera que existe vinculación económica:

- Entre matrices y subordinadas.
- Cuando varias personas naturales o jurídicas (no sociedades), posean más del 50 por ciento del capital o dominen en la dirección y toma de decisiones de la entidad.
- Cuando hay grupo empresarial.
- Cuando la transacción se hace entre la empresa y los socios o accionistas que tienen derecho a administrarla.

Además, las autoridades tributarias de un país (como el IRS de Estados Unidos o la DIAN en Colombia) pueden auditar las transacciones de una empresa multinacional para determinar si los precios se fijaron de acuerdo con los precios del mercado. De no ser así, pueden imponer una sanción y recobrar los impuestos adeudados por la compañía. Esta práctica se utiliza para la evasión de impuestos, que en realidad es el problema principal para las autoridades fiscales.

Las leyes 788 de 2002 y 863 de 2003 incorporaron los precios de transferencia como una herramienta tributaria para controlar que las operaciones realizadas entre empresas vinculadas (casa matriz y filiales, por ejemplo) se hayan negociado a precios del mercado. La reglamentación necesaria para hacer viable la aplicación del régimen sólo fue expedida a finales del año 2004 con el Decreto 4349.

Las normas cobijan a las empresas que presenten ingresos brutos superiores a tres mil salarios mínimos o que su patrimonio bruto al cierre de la vigencia hubiera excedido la suma de cinco mil salarios mínimos, y que realizaron operaciones con vinculados económicos del exterior.

A partir del año gravable 2007, la Ley 1111 de 2006 mediante su artículo 51 reformuló en términos de Unidades de Valor Tributario (UVT) los valores mencionados anteriormente, así:

- Patrimonio bruto en el último día del respectivo año o período gravable igual o superior a 100.000 UVT.
- Ingresos brutos del respectivo año gravable iguales o superiores a 61.000 UVT.
- No se preparará o conservará documentación comprobatoria para tipos de operación cuyo monto no supere 10.000 UVT.

La UVT, Unidad de Valor Tributario, es la medida de valor que permite ajustar los valores contenidos en las disposiciones relativas a los impuestos y obligaciones administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El valor de la unidad de valor tributario se reajustará anualmente en la variación del índice de precios al consumidor para ingresos medios, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, en el período comprendido entre el primero (1°) de octubre del año anterior al gravable y la misma fecha del año inmediatamente anterior a éste.

De acuerdo con lo previsto en el presente artículo, el director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicará, mediante resolución antes del primero (1°) de enero de cada año, el valor de la UVT aplicable para el año gravable siguiente. Si no lo publicare oportunamente, el contribuyente aplicará el aumento autorizado.

El valor en pesos de la UVT será de veinte mil pesos (\$20.000.00) (Valor año base 2006).

Todas las cifras y valores absolutos aplicables a impuestos, sanciones y en general a los asuntos previstos en las disposiciones tributarias se expresarán en UVT.

Cuando las normas tributarias expresadas en UVT se conviertan en valores absolutos, se empleará el procedimiento de aproximaciones que se señala a continuación, a fin de obtener cifras enteras y de fácil operación:

- a) Se prescindirá de las fracciones de peso, tomando el número entero más próximo cuando el resultado sea de cien pesos (\$ 100) o menos;
- b) Se aproximará al múltiplo de cien más cercano, si el resultado estuviere entre cien pesos (\$ 100) y diez mil pesos (\$ 10.000);
- c) Se aproximará al múltiplo de mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a diez mil pesos (\$ 10.000).

Acuerdos anticipados de precios de transferencia (APA)

El Acuerdo Anticipado de Precios es el convenio que puede ser celebrado con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) por parte de contribuyentes nacionales o extranjeros, a través de la cual se determina un conjunto de criterios y la metodología para la fijación de precios, montos de contraprestación y márgenes de utilidad de las operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas.

Estos criterios comprenden aspectos tales como el método a ser usado para analizar las transacciones; el set de comparables con los ajustes adecuados a los mismos y los supuestos críticos en función de la ocurrencia de futuros eventos.

Un tema clave de los acuerdos anticipados de precios es su especificidad en la descripción de los precios de transferencia del contribuyente sobre un período. La confiabilidad de cualquier pronóstico usado en los acuerdos depende tanto de la naturaleza del pronóstico como de los supuestos críticos sobre los cuales se fundamentó.

Si bien los APAS dan relativa certeza de las reglas de juego en materia de precios de transferencia de bienes y servicios, debe advertirse que estos acuerdos aplicarían sin perjuicio a las facultades de fiscalización de la autoridad de impuestos y que en caso de que los supuestos sobre los cuales se preparó no se cumplan, la Dian podría darlo por terminado antes de su vencimiento.

Trámites a seguir para firmar acuerdos anticipados de precios de transferencia

El procedimiento previsto por la legislación tributaria colombiana en el marco del artículo 260-9 del Estatuto Tributario y el decreto reglamentario 4349 de 2004, para celebrar un acuerdo anticipado de precios de transferencia puede concretarse así:

Vigencia

Las disposiciones que regulan los acuerdos anticipados de precios sólo entraron en vigencia a partir del primero de enero de 2006.

Solicitud

Debe hacerse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dentro de los tres primeros meses del ejercicio gravable para el cual se solicita su aplicación, y debe incluir, entre otra, la siguiente información:

- Nombre o razón social, número de identificación tributaria, país de residencia, domicilio y dirección del contribuyente y sus vinculados, cubiertos por el Acuerdo que se solicita, estructura organizacional, composición del capital y acuerdos existentes con los vinculados.
- Descripción de actividades del solicitante y sus vinculados, estructura organizacional, composición del capital y acuerdos existentes con los vinculados.
- Descripción y justificación de los supuestos fundamentales del Acuerdo, tomando en consideración, y en lo pertinente al caso específico, entre otras, las siguientes hipótesis fundamentales:
 1. La legislación tributaria colombiana y las disposiciones de los convenios internacionales si los hubiere, suscritos por Colombia con el país o los países en donde el (los) vinculado(s) económico(s) o parte(s) relacionada(s) tenga(n) residencia o domicilio,
 2. Aranceles, derechos de aduanas, restricciones a la importación y demás regulaciones gubernamentales en materia de comercio exterior.
 3. Condiciones económicas, cuota y condiciones del mercado, volumen de ventas y precio de venta final.
 4. Naturaleza de las funciones, los activos utilizados y los riesgos incurridos por las empresas que participan en las operaciones cubiertas por el Acuerdo.
 5. Tasa de cambio, tasa de interés y clasificación crediticia.
 6. Estructura de capital y administración.
 7. Contabilidad financiera y clasificación de los ingresos, costos y gastos, activos y pasivos.
 8. Las empresas que operarán en países distintos de Colombia y la forma jurídica que tomarán sus operaciones.
- Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta, ilustrando su aplicación en los tres últimos ejercicios fiscales. Cuando por razones objetivas comprobables no exista información histórica para esta aplicación, se deberá presentar la aplicación de la metodología con base en cifras estimadas, teniendo en cuenta lo previsto en el literal B) del artículo 7 de este decreto, y particularmente lo previsto en los numerales 3), 4), 5), 6) 7), 8), 9) y 10).

Pronunciamento de la Dian

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dentro de un término de nueve meses siguientes a la solicitud, efectuará los análisis que considere pertinentes y en consecuencia podrá solicitar las modificaciones y aclaraciones indispensables para aceptar o rechazar dicha solicitud.

En el evento de que la solicitud sea rechazada, procederá dentro de los 15 días siguientes a su notificación, el recurso de reposición de que trata el artículo 260-9 del mismo estatuto,

frente al cual la Administración Tributaria tendrá un término de dos meses contados a partir de su interposición para resolverlo.

Efectos del APA

El APA podrá surtir efectos en el periodo gravable en que se solicite y hasta por los tres periodos gravables siguientes, según lo convenido entre las partes.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aceptará los valores correspondientes a las operaciones realizadas entre vinculados económicos o partes relacionadas, cuando reflejen la realidad económica y la correcta aplicación del Acuerdo.

Contenido del Acuerdo

El Acuerdo Anticipado de Precios contendrá como mínimo:

- a) Lugar y fecha de suscripción.
- b) Identificación del contribuyente que lo suscribe.
- c) Motivos por los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales aprueba la propuesta.
- d) Obligaciones del solicitante derivadas de la aplicación del Acuerdo.
- e) Los supuestos fundamentales del Acuerdo que sustentan la metodología aplicada.
- f) Descripción de cada uno de los tipos de operación a los que se refiere el Acuerdo.
- g) Moneda o monedas en que se realizan las operaciones.
- h) Metodología adoptada para la determinación de los precios de transferencia para las operaciones que cubre.
- i) Periodos gravables en los que surte efectos el Acuerdo.
- j) Las pautas que permitan determinar con antelación una divergencia razonable en los supuestos establecidos.
- k) Causales que dan lugar a su cancelación o terminación.
- l) Firma de las partes intervinientes.

Modificaciones del APA

Cuando se presenten variaciones significativas de los supuestos considerados en el momento de la suscripción del Acuerdo, éste podrá ser modificado para adecuarlo a los nuevos acontecimientos, a iniciativa del contribuyente o de la Dian.

Se entiende como variaciones significativas las derivadas de cualquier circunstancia que representen un cambio en los supuestos básicos del Acuerdo y cuyo efecto en los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad contradigan los fundamentos del mismo.

La solicitud de modificación por iniciativa del contribuyente debe ser presentada dentro de los dos meses siguientes a la ocurrencia de los hechos que determinan la variación, oportunidad en la cual debe justificar las variaciones y proponer las modificaciones.

La autoridad tributaria debe pronunciarse dentro de los dos meses siguientes a su presentación, ya sea aprobándola, en cuyo caso surtiría efectos en el período gravable en el cual se solicitó la modificación y hasta la terminación del periodo de vigencia del acuerdo inicial o en su defecto rechazándola, evento en el cual la decisión puede ser controvertida dentro de los 15 días a su notificación mediante recurso de reposición, el cual debe ser decidido en un término de dos meses contados a partir de la fecha de su interposición.

Formas de terminación de un APA

Los APA pueden darse por terminados por la ocurrencia de uno de los siguientes eventos:

- Por incumplimiento: Cuando la Dian establece que el contribuyente ha incumplido alguna de las condiciones pactadas en el Acuerdo. En tal evento, éste quedará sin efecto a partir de la notificación de la resolución que así lo determine, en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la misma.
- Cancelación por la no presentación de la solicitud de modificación: Cuando la Dian determina que han surgido variaciones significativas en los supuestos considerados al momento de suscribir el Acuerdo y el contribuyente no le presenta la correspondiente solicitud de modificación o no expone ni comprueba suficientemente, por escrito, las razones para no efectuar la modificación. En este caso, el Acuerdo quedaría sin efecto a partir de la notificación de la resolución de cancelación y en relación con las operaciones que se realicen con posterioridad a la misma.
- Por revocatoria: Cuando la Dian determina que durante cualquiera de las etapas de negociación o de suscripción del Acuerdo o durante la vigencia del mismo, el contribuyente suministró información que no corresponde con la realidad. De darse este evento, el Acuerdo quedaría sin efecto a partir de la fecha de su suscripción.
- Por mutuo acuerdo: Cuando las partes deciden darlo por terminado en cualquier momento de la vigencia del Acuerdo, en cuyo caso deberá dejarse constancia en un acta, contra la cual no procede recurso alguno.

Informe sobre el cumplimiento de los términos y condiciones del Acuerdo

Simultáneamente con la presentación de la declaración informativa de que trata el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, los contribuyentes que hayan celebrado un APA con la Dian deberán presentar un informe dirigido al director general de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el que se demuestre la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el Acuerdo, el cual deberá contener:

- Tipos de operación a los que ha sido aplicado el Acuerdo, que se hayan realizado en el período impositivo al que se refiere la declaración informativa.
- Precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad a los que se han realizado los tipos de operación mencionados en el literal anterior como resultado de la aplicación del Acuerdo.
- Tipos de operación efectuados en el período impositivo similares a aquellos a los que se refiere la propuesta aprobada pero que no están incluidas en el Acuerdo, precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad a los que ellos se hayan realizado y una descripción de las diferencias existentes entre los unos y los otros.

Con la Resolución 3817 de 2007 se adopta el contenido y las características técnicas de la información que debe presentarse ante la Dian y que constituye el requisito de la declaración informativa individual y consolidada de precios de transferencia.

El cumplimiento de esta resolución afecta a aquellas compañías que están obligadas a cumplir con las obligaciones de precios de transferencia, de acuerdo con el artículo 260-8 del Estatuto Tributario y a los artículos 2 y 3 del Decreto 4349 de 2004, en donde se especifican los límites en cuanto a patrimonio bruto, ingresos y monto de las operaciones de las compañías que están sometidas al régimen de precios de transferencia.

Con anterioridad ya se había establecido, a través del artículo tercero del Decreto 1849 de 2006, la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dian. Los procedimientos fueron regulados a través de la Resolución 8480 de 2006 la cual sigue vigente, tanto para el Formulario 120 (declaración informativa individual) como para Formulario 130 (declaración informativa consolidada).

Posteriormente, los artículos 6 y 7 de la Resolución 15755 del 29 de diciembre de 2006 reglamenta el uso de dichos formularios para llevar a cabo el cumplimiento de la obligación de la declaración informativa para el año 2006 los cuales corresponden a los formularios 1124, 1125 y 1126 que son usados para la transmisión a través de los medios informáticos.

Esta información está disponible para consulta en el portal de la Dian y en la Cartilla de Instrucciones correspondiente a precios de transferencia.

Es necesario mencionar que para aquellos que ya han cumplido con el régimen de precios de transferencia con anterioridad, la información a suministrar en las declaraciones informativas no ha cambiado significativamente con respecto al año inmediatamente anterior.

Los cambios más importantes se han presentado en el Formato 1125, en el cual se adiciona información sobre el tipo de valor, valor comparable y parte analizada. En relación con los formatos 1124 (sobre composición accionaria, declaración individual y precios de transferencia) y 1126 (sobre operaciones de entidades subordinadas con vinculados económicos, declaración consolidada y precios de transferencia) no presentan ningún cambio en cuanto al contenido de la información a enviar a la Dian.

Contenido de la documentación comprobatoria

La documentación comprobatoria a que se refiere el artículo 260-4 del Estatuto Tributario deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que sus ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con partes independientes o entre ellas. El estudio de precios de transferencia deberá prepararse en idioma castellano, sin perjuicio de que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicite que los documentos extendidos en idioma distinto se alleguen con su correspondiente traducción oficial efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores o por un intérprete oficial, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a su solicitud.

Para efectos de la elaboración de la documentación comprobatoria deberán tenerse en cuenta los tipos de operación señalados en los numerales 1 y 2 del artículo 5 del Decreto 4349 de 2004.

Los contribuyentes deben conservar, por cinco años, documentación que justifique que sus ingresos, costos y deducciones de transacciones con vinculados, están acordes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran usado con partes independientes en operaciones comparables.

Precios de transferencia y sanciones que trae

El régimen sancionatorio existente para precios de transferencia se refiere principalmente a la documentación comprobatoria y declaración informativa.

En relación con la documentación comprobatoria se sanciona la extemporaneidad o inconsistencias en dicha documentación o que ésta no permita verificar la aplicación de precios de transferencia. También se sanciona el no suministro de información de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas y el desconocimiento de los respectivos costos y deducciones originados por éstas. Es importante mencionar que no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones, si la omisión es subsanada con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión. Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestra plenamente que fueron determinados conforme al régimen de precios de transferencia.

En relación con la declaración informativa, se sanciona:

- La presentación extemporánea de la declaración informativa.
- La presentación de la declaración informativa después del emplazamiento.
- La corrección de la declaración informativa.
- La no presentación de la declaración dentro del plazo establecido para responder el emplazamiento.
- Los eventos señalados en la Ley como inconsistencias en la declaración informativa.
- Los casos señalados en los artículos 580 y 650-1 del Estatuto Tributario, que dan lugar a entender no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria.
- Cuando no se informe la actividad económica o se informe la que no corresponde al artículo 650-2 del Estatuto Tributario.
- Cuando a pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, se anota como resultante un dato equivocado.
- Cuando no haya consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa o sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

El monto de las sanciones puede cambiar de acuerdo con los proyectos de reforma tributaria que afectan el régimen sancionatorio, por esto se recomienda revisar los valores dependiendo del año en que se reportan las actividades que afectan los precios de transferencia.¹⁰

Bibliografía

1. Barbosa Mariño, Juan D., Universitas. Bogotá (Colombia) N° 111: p.p. 33-63, enero-junio de 2006.
2. Masaake Kotabe, Kristiaan Helsen, Marketing Global Marketing, Editorial Limusa Wiley 2001, pág. 465.
3. Transfer Pricing, Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, OCDE Publications 1997.
4. www.wikipedia.org
5. Transfer Pricing, Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, OCDE Publications 1997.
6. Donald A. Ball, Wendell H. McCulloch, Jr., Negocios Internacionales, Quinta Edición, páginas 569-570.
7. Warren J. Keegan, Mark C. Green, Fundamentos de Mercadotecnia Internacional, Editorial Prentice Hall, pág. 319.
8. Masaake Kotabe, Kristiaan Helsen, Marketing Global Marketing, Editorial Limusa Wiley 2001, pág. 468.
9. Barbosa Mariño, Juan David, Universitas. Bogotá (Colombia) N° 111: 33-63, enero-junio de 2006.
10. Tomado de: Declaración Informativa Individual y Consolidada Precios de Transferencia. Cartilla de instrucciones. DIAN, Bogotá, 2006. Págs. 22 – 25.