

# IMPACTO DE LA CONEXIDAD ENTRE VALORACIÓN ADUANERA Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA. CASO COLOMBIANO\*

NIDIA M. BARRETO CRUZ\*\*

BIBIANA BUITRAGO DUARTE\*\*\*

## Sumario.

I. Planteamiento de la situación. II. Anotaciones preliminares sobre los principios de unidad de la administración tributaria y de la autonomía de las deudas tributarias como orientadores en la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR. III. La conexidad entre los supuestos de hecho previstos para la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR de las empresas vinculadas. A. La consagración normativa de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR de las empresas vinculadas. B. Las notas distintivas de los supuestos de hecho de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR. IV. La necesidad de una formulación unitaria-relativa de la conexidad de las valoraciones como argumento de seguridad jurídica. A. El impacto y trascendencia de la conexidad existente entre la valoración aduanera y los precios de transferencia. B. La teleología de las normas aduaneras y de precios de transferencia y el reconocimiento de la necesidad de una formulación unitaria-relativa. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

## I. Planteamiento de la situación

El nuevo orden económico nos impone distintos retos. Por una parte, se adelantan procesos de integración entre los diferentes países implicando la reducción o desapa-

rición progresiva de barreras arancelarias y por otra, se desarrolla el inusitado y consecuente comercio internacional entre empresas que poseen unidades económicas

\* El presente documento hace parte de un proyecto de investigación más amplio del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

\*\* NIDIA M. BARRETO CRUZ es coordinadora de la Maestría en Derecho Énfasis en Tributación y de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia, docente e investigadora del Centro de Estudios Fiscales de la misma universidad, y asesora legal en temas de aduanas y comercio exterior; abogada, especialista en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia, Diplomado en Derecho Marítimo Internacional y Portuario de la Dirección Marítima Nacional, y Máster en Comercio Exterior de la Universidad Carlos III de Madrid.

\*\*\* BIBIANA BUITRAGO DUARTE es abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y aspirante al título de la Maestría en Derecho Énfasis en Tributación, docente e investigadora del Centro de Estudios Fiscales de la misma universidad. Participó en la redacción de las normas de Precios de Transferencia como Miembro del Grupo de Trabajo en la Dirección de Impuestos Nacionales y actualmente es abogada (socia) de la firma Piza & Caballero Consultores Ltda.

en dos o más países<sup>1</sup>. La situación planteada en estos términos tiene notable relevancia económica y jurídica si se tiene en cuenta que la mayoría de las transacciones del comercio internacional de mercancías se efectúa entre empresas vinculadas, que en búsqueda de mayores ventajas competitivas, ligadas a menores costos laborales, fiscales y/o de acceso a recursos, ubican sus unidades productivas en diferentes jurisdicciones tributarias<sup>2</sup>.

En ese contexto, las mercancías que son adquiridas o enajenadas entre compañías vinculadas localizadas en diferentes jurisdicciones fiscales (compra venta internacional), en general son utilizadas posteriormente en una actividad económica en el país de importación, bien sea que a. se vendan en el mismo estado en que se importaron, b. se vendan después de ser sometidas a un proceso de transformación o, c. sean utilizadas como bienes de capital en la producción de otras mercancías o en la prestación de servicios.

Tratándose de Colombia, por principio la importación de mercancías al territorio aduanero nacional se encuentra gravada por los tributos aduaneros, y por su parte, por regla general, la utilidad que se perciba con ocasión de la venta de mercancías importadas o de la prestación de servicios en el país, en la que se utilicen bienes importados, se encuentran gravados con el Impuesto sobre la Renta (en lo sucesivo IR).

En tales eventos para la determinación de los impuestos a cargo del contribuyente-importador se requerirá la cuantificación de las bases gravables siguiendo los métodos de valoración de las mercancías establecidos tanto en las disposiciones del Estatuto Aduanero (en lo sucesivo EA) compilado en el Decreto 2685 de 1999 y demás normas que lo modifiquen y complementen, como en el Estatuto Tributario (en lo sucesivo ET) compilado en el Decreto 624 de 1989 y demás normas que lo modifiquen o complementen. Con todo, si el contribuyente-

1. Según el Informe sobre inversión mundial 1994. Naciones Unidas citado por VITO TANZI en la ponencia “¿Se necesita una organización mundial de tributación?” en La tributación en un contexto de globalización económica, 32. Asamblea General del CIAT, las fronteras abiertas y el libre comercio han generado un gran incremento en el volumen de los bienes que cruzan las fronteras. Las estadísticas indican que una parte significativa del crecimiento del comercio mundial es en la práctica comercio entre diferentes partes de las mismas empresas multinacionales. Se estima que el comercio internacional se incrementó alrededor del 20% del comercio de los años setenta, a aproximadamente una tercera parte a comienzos de los años noventa.

2. Esta internacionalización de las empresas, propiciada por la globalización de la economía, correlativamente ha implicado una mayor coordinación de las administraciones tributarias involucradas, interesadas en que las empresas tributen en el lugar en que se generó la renta, por oposición a las políticas de las jurisdicciones de baja imposición que buscan atraer la inversión, así como también ha significado un reto para los sistemas económicos y jurídicos que deben proveer la creación o el fortalecimiento de instituciones o mecanismos supranacionales para enfrentar estas situaciones. Cfr. ROBERTO INSIGNARES y JULIO ROBERTO PIZA. “Precios de transferencia”, en *Derecho Internacional de los Negocios. Alcance*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 119. En ese marco, combatir la localización artificial de la renta ha sido la labor de las administraciones en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) que presionan para que se adopten medidas que neutralicen las ventajas de los denominados paraísos fiscales. Cfr. 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*, Argentina, Edición Digital, 08/01, 2001, p. 1.

3. BARREIRA. Ob. cit., p. 9.

importador es una empresa vinculada, para la determinación de los costos y deducciones del IR, debe estarse particularmente a lo dispuesto en el Título I, Capítulo XI del ET, que contiene las normas relativas a precios de transferencia.

Por consiguiente, el valor atribuido a las mercancías en la compraventa realizada entre empresas vinculadas podrá ser objeto de ajuste tanto en virtud de la aplicación de los tributos aduaneros como con el propósito de determinar la utilidad gravada con el IR, mediante la aplicación del régimen de precios de transferencia.

En este sentido, se ha planteado la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos diferentes y para algunos con finalidades distintas, en la medida en que en el campo aduanero puede el contribuyente-importador infravalorar la mercancía a fin de pagar un menor valor de los tributos aduaneros, en tanto que la Administración Aduanera tenderá a obtener una mayor base imponible para la liquidación de los mismos<sup>3</sup>. Por el contrario, tratándose de la liquidación del IR, el interés de la Administración de Impuestos será que el valor de importación sea bajo, pues de esta forma se incrementará la renta gravada con la venta que del bien se produce, mientras que para el contribuyente resultará más beneficioso si el valor de adquisición es mayor, siempre que la utilidad obtenida por la diferencia con el valor de compra, se disminuya.

Las empresas vinculadas en consecuencia deberán declarar y pagar los tributos adua-

neros y el IR en Colombia sobre el valor de las mercancías importadas, que serán doble y concurrentemente valoradas para atender los fines impositivos de cada entidad.

Frente a lo anterior, la Dirección de Impuestos Nacionales y la Dirección de Aduanas Nacionales ejercerán en cualquier caso sus facultades de fiscalización y control en ejercicio de las competencias legalmente establecidas, con miras a establecer el valor real de las mercancías, y más allá, a evitar o subsanar problemas de infravaloración, sobrevaloración, deslocalización de la renta, entre otros, asociados comúnmente a este tipo de transacciones<sup>4</sup>.

A partir del planteamiento de la situación, el presente documento pretende mostrar la conexidad entre la valoración aduanera y los precios de transferencia en el caso colombiano, y el impacto que ella representa en las operaciones que se realizan entre empresas vinculadas, reconociendo la ausencia de una norma y/o jurisprudencia nacional que a la fecha fije un criterio oficial 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. Frente a esta situación cobrará especial relevancia la cuestión de si la actuación de la Administración, o por qué no, de los particulares, puede separarse de una valoración anterior realizada en el marco de un impuesto distinto.

4. Las Dirección de Impuestos y la Dirección de Aduanas Nacionales son divisiones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (Cfr. Decreto 1071 de 1999).

## II. Anotaciones preliminares sobre los principios de unidad de la administración tributaria y de la autonomía de las deudas tributarias como orientadores en la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR

Para algunos, la doble atribución de valor que se realiza respecto de mercancías importadas por empresas vinculadas para fines del IR y de los tributos aduaneros, 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; al tiempo en que parece justificarse su implementación, en el “principio de estanqueidad de las valoraciones” que se funda en la idea de que cada entidad impositiva obedece a naturalezas diversas y es aplicada por órganos diferentes, siendo admisible la separación entre ambas valoraciones.

Estas formulaciones de unidad por oposición a estanqueidad de valoraciones, que son el punto base de discusión para cualquier trabajo o análisis que se pretenda abordar sobre la conexidad e impacto entre los precios de transferencia y la valoración aduanera, constituyen en definitiva la disyuntiva que viene planteando la doctrina internacional, y que al ser introducida en Colombia la legislación sobre precios de transferencia, estará de fondo en la aplicación simultánea con la normatividad aduanera, bien por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los tribunales contencioso adminis-

trativos, el Consejo de Estado y en últimas, los contribuyentes.

Vista desde una sola dimensión, la estanqueidad es formulada como la separación existente entre la valoración para efectos aduaneros y la valoración para fines del IR, en virtud de las diversas instituciones oficiales que las aplican y/o controlan, y en razón de la filosofía de cada tributo en particular. En otros términos, podría pensarse que la estanqueidad no es más que una manifestación del “principio de autonomía de las deudas tributarias”, que hace predicar de las mismas unos supuestos de hecho, unos procedimientos y unos órganos especiales para su cobro.

De allí que en un escenario más esquemático se plantea una triple dimensión de la estanqueidad, ciertamente como manifestación del principio de autonomía de las deudas tributarias, esto es, (i) “estanqueidad normativa”, en tanto las normas que regulan un tributo no pueden aplicarse a otros tributos, a menos que exista remisión legal expresa, (ii) “estanqueidad procedimental”, siempre que cada procedimiento de liquidación sea independiente, y (iii) “estanqueidad orgánica”, teniendo en cuenta que los organismos gestores de los tributos son estancos entre sí<sup>5</sup>.

Como puede advertirse, fundamentos de la estanqueidad de valoraciones resultan ser la autonomía de las deudas tributarias, y más allá, la organización funcional de las instituciones oficiales que las administran, bien por competencias legalmente asignadas, o bien por la inexistencia de integración de los

5. A. MANTERO. “El principio de estanqueidad tributaria”, *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 65, Madrid, 1980, pp. 202 y 203.

6. JUAN ZORNOZA. “Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de Sociedades. Nueva aplicación del principio de estanqueidad”, *Revista Crónica Tributaria*, n.º 34, Madrid, 1980, p. 282.

órganos y cuerpos encargados de la gestión tributaria y aduanera<sup>6</sup>.

Por su parte, la unidad de valoraciones, reconocida igualmente por la doctrina internacional, arguye que la personalidad única de la Administración es razón suficiente para la legitimación de la relación entre ambos sistemas, so pretexto de contrariarse los principios de buena fe y seguridad jurídica<sup>7</sup>. En igual sentido, la teoría que podríamos denominar como “unidad relativa”, defiende la unidad de las valoraciones pero no ya como postulados absolutos, sino en función de la comunidad que resulte del análisis de los supuestos impositivos de cada entidad tributaria.

Después del análisis de las normas, esta teoría de la unidad de las valoraciones se atreve a formular como postulado teórico 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. Igualmente, esta teoría advierte que la pretensión del análisis es una estabilidad en las valoraciones, y no una rígida identidad que desconozca las particularidades de cada perspectiva impositiva<sup>8</sup>.

Así las cosas, desde la visión que ofrece la unidad relativa de valoraciones podría sostenerse que de llegar a comprobarse la existencia de una vinculación, cuando menos relativa, entre las valoraciones en el IR y en

los tributos aduaneros en la legislación respectiva, no puede ser desconocida la misma mediante actos administrativos expedidos por una de las áreas, compartimentos o divisiones de la misma Administración, o por los contribuyentes mismos en sus declaraciones tributarias y/o de aduanas.

Como se verá hacia futuro, en el caso colombiano tanto la tesis de la unidad como la de la estanqueidad de valoraciones, en su dimensión única y aún en la tripartita, sin duda pueden tener asidero ante casos concretos, si se tienen en cuenta la consagración de los principios constitucionales de la buena fe y seguridad jurídica, la personalidad única de la Administración, y las aspiraciones de coherencia y coordinación del ordenamiento jurídico nacional.

### **III. La conexidad entre los supuestos de hecho previstos para la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR de las empresas vinculadas**

En el contexto de la discusión teórica entre unidad o estanqueidad planteada anteriormente, y más allá, como cuestión anticipada a lo que será la aplicación conjunta de los sistemas de valoración aduanera y de precios de transferencia, se impone el análisis previo de los supuestos normativos de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR como ejercicio tendiente a determinar la existencia

7. Cfr. SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA. “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 113, Madrid, Civitas, 2002, p. 50.

8. DELOITTE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS, COLOMBIA. “Precios de transferencia y valoración aduanera. En busca del equilibrio perdido”, *Revista Digital Legiscomex*, Bogotá, 2005, p. 4.

9. Si bien cabría como argumento en contrario la previsión de las normas sobre precios de transferencia, en el sentido de que el mismo solamente produce efectos en la determinación del impuesto sobre la renta, tal disposición habrá de ser analizada a la luz de los principios constitucionales de

o inexistencia de la conexidad entre ambos sistemas en nuestro país<sup>9</sup>.

De suerte que, si se quiere, en este nivel del trabajo se parte de la tesis de la unidad relativa, en la medida en que obliga al análisis de las normas y sus efectos, para determinar posteriormente la vinculación entre las valoraciones.

#### *A. La contemplación normativa de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR de las empresas vinculadas*

Como se advertía preliminarmente, la importación de mercancías al país se encuentra gravada por los tributos aduaneros, esto

el arancel y el Impuesto sobre las Ventas (en adelante IVA), de conformidad con lo dispuesto en el EA<sup>10</sup>; Así mismo, la utilidad obtenida en la venta y/o prestación de servicios en Colombia en la que se involucren bienes importados por empresas vinculadas económicamente, se encuentra sujeta al IR, de acuerdo con lo dispuesto en el ET, incluidas las normas sobre precios de transferencia.

En términos de ingresos públicos, el IR y los tributos aduaneros le representan a la hacienda pública colombiana el 41,4% y el 6.7%<sup>13</sup> de los ingresos tributarios totales respectivamente, conformando en suma el 48.1% del mismo total<sup>12</sup>.

seguridad jurídica y equidad, y de las consideraciones que se plantean en este escrito, así como de las conclusiones a las que se pretende arribar en el marco de la investigación que se adelanta.

10. La noción de importación se encuentra definida en el artículo 1.º del EA como “la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca Industrial de Bienes y Servicios, al resto del territorio aduanero nacional [...]”, al igual que la noción de “territorio aduanero nacional” definida como “demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geostacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales”. De manera que el aspecto material del hecho imponible tratándose de los Tributos Aduaneros, en sentido estricto es la “introducción de mercancía extranjera al territorio aduanero nacional”, siendo en consecuencia la “importación” el hecho económico que da nacimiento a la obligación sustancial del pago de los tributos aduaneros –por oposición a las obligaciones o deberes formales–, tal como se encuentra consagrado en el artículo 87 del EA, según el cual: “La obligación aduanera nace por la introducción de mercancía extranjera al territorio aduanero nacional. La obligación aduanera comprende la presentación de la Declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes” (cursivas fuera del texto).

Con todo, de acuerdo con los artículos 1.º y 8 EA y el artículo 420 ET, los tributos a la importación en Colombia son los derechos de aduana (arancel) y el Impuesto sobre las Ventas (en lo sucesivo IVA), los cuales, por lo demás, son impuestos de carácter nacional, indirectos, y de causación instantánea. Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-510 de 1992, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ.

11. Según datos registrados en la Exposición de Motivos del Proyecto de Reforma Tributaria radicado por el Gobierno Nacional el 15 de septiembre de 2004 –Proyecto de Ley n.º 116/04 Cámara y 130/04 Senado– con base en la información de la Dirección del Tesoro Nacional.

12. Si bien los ingresos derivados de la tributación al comercio exterior colombiano han venido progresivamente descendiendo, a la par de los procesos de integración en los que participa Colombia como resultado de su política de liberalización y desgravación, es evidente que tales recursos aún continúan representando un porcentaje considerable de los mismos, y más allá, es

Siguiendo lo dispuesto en el EA, esto es en el artículo 88 del Decreto 2685 de 1999, el aspecto cuantitativo del arancel está constituido por el “valor de la mercancía, determinado según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera,” y a su vez, el aspecto cuantitativo del IVA está conformado por el valor que se “tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 88 EA y el artículo 459 ET.

En ese orden de ideas, el valor en aduanas de las mercancías en Colombia se rige por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (en adelante Acuerdo del Valor del GATT de 1994), anexo al Acuerdo de creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC)<sup>13</sup>, adoptado por las deci-

siones 378 y 379 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) a la que pertenece Colombia, modificadas por la Decisión 571<sup>14</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 (opiniones consultivas, comentarios, notas explicativas, estudios de casos y otros estudios), teniendo igualmente un carácter vinculante en nuestra legislación<sup>15</sup>.

Vale destacar que en lo que a su configuración jurídica se refiere, la valoración en aduanas de las mercancías al tener una consagración en un instrumento internacional de aplicación generalizada en el orden actual del comercio internacional, precisamente es la primera base imponible regulada uniformemente a nivel mundial<sup>16</sup>.

claro que las normas que regulan la cuantificación de sus hechos imposables resultan aún hoy vinculantes para los operadores jurídicos que deberán proveer de los mecanismos necesarios para cumplir cabalmente con las obligaciones que se derivan del régimen jurídico, so pena de incurrir en sanciones por inexactitudes y omisiones.

13. 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.

14. 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 tienen un carácter vinculante para el país. Así, en lo que a materia de valoración aduanera se refiere, en el artículo 1.º de la Decisión 571 de 2003 se establece actualmente de manera expresa que “para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán 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”.

15. Cfr. artículos 235 y 259 EA, así como el artículo 224 de la RES 4240/2000, en los cuales se establece 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”.

16. Cfr. IBÁÑEZ MARSILLA. *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*, Madrid, McGraw Hill, 2002, p. XXVII. A pesar de que el Acuerdo de Valor del GATT ha sido ratificado por más de 140 países, diversas normatividades regionales se ciñen rígidamente a éste en lo que concierne a la determinación del valor en aduanas de las mercancías importadas a sus territorios aduaneros. De esta forma, la Comunidad Europea ha validado y ratificado su importancia en diferentes reglamentos comunitarios, así como la Comunidad Andina y la ALADI parten de su aplicación al momento de estructurar sus reglamentaciones regionales.

A la par de la exigibilidad de los tributos aduaneros por importación, en Colombia, según lo establecido en el artículo 24 del ET, se consideran ingresos de fuente nacional, gravados con el IR “los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación [...]”.

Por su parte, el artículo 26 del ET establece que la renta líquida gravable del contribuyente se determina así, “de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo

las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

Ahora bien, tratándose de operaciones que se celebran entre vinculados económicos o partes relacionadas debe además estarse a lo dispuesto por las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, que siguiendo los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo OCDE)<sup>17</sup>, fueron inicialmente incorporadas en nuestro ordenamiento por la Ley 788 de 2002, y posteriormente modificadas y adicionadas por la Ley 863 de 2003. En virtud de este régimen, los contribuyentes del IR que celebran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se encuentran obligados a determinar para los fines de este impuesto, sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos en estas operaciones como si se hubieran celebrado entre partes independientes<sup>18</sup>.

#### *B. Las notas distintivas de los supuestos de hecho de la bases gravables de los tributos aduaneros y el impuesto sobre la renta*

La actual formulación en el ET y en el EA de las normas relativas a las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR, contiene

17. Si bien la Corte Constitucional declaró inexecutable la norma que remitía para la interpretación del capítulo XI a las directrices de OCDE, esto obedeció fundamentalmente a que tal remisión estaba dada en términos imperativos, mas no implica que tales lineamientos no puedan ser tenidos en cuenta para efectos de su interpretación, tal y como lo reconoció la misma jurisprudencia. Dentro de los países que han acogido la regulación sobre precios de transferencia, incluida Colombia están: Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Corea, República Checa, Chile, China, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelanda, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República de Irlanda, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza, Turquía y Vietnam.

18. Sobre el concepto de vinculación en la legislación tributaria colombiana consultar MARÍA DEL PILAR ABELLA. “Aspectos tributarios de la vinculación de los grupos empresariales”, en *Memorias de las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2005, pp. 267 a 278.

notas distintivas comunes o similares a los supuestos de hecho normativos, en los eventos en que se valore una mercancía adquirida e importada por empresas vinculadas contribuyentes de tales impuestos, así como notas distintivas divergentes, que atienden, probablemente, a las particularidad de cada régimen impositivo.

Los precios de transferencia han sido establecidos con la finalidad de prevenir y combatir la deslocalización de la renta imponible, promoviendo que los ingresos obtenidos tributen en el lugar en que se generaron, mediante normas que permitan determinar y ajustar los precios de las operaciones según precios de mercado<sup>19</sup>. La OCDE ha sido el principal organismos que se ha encargado a nivel mundial del estudio del tema y en este marco ha se han producido las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, las cuales han sido acogidas por la mayoría de los países –miembros y no miembros– y tienen como doble objetivo asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributarias y promover el comercio y la inversión internacionales.

Por su parte las disposiciones relativas a la valoración aduanera en el ámbito de la OMC, buscan prevenir o evitar la subfacturación, sobrevaloración o infravaloración de las mercancías, estableciendo un sistema neutro de valoración que permita el recaudo de los gravámenes aduaneros, sin que se restrinja la libre circulación de las mercancías, y como máxima aspiración de cualquier sistema de valoración<sup>20</sup>.

Por fines metodológicos, seguidamente se hará el examen de la conexidad o similitud de las notas distintivas de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR, contrastando el contenido de las disposiciones del ET y el EA, en cuanto a la noción de “valor de adquisición” frente a “valor de transacción” respectivamente.

#### – Valor de transacción

En principio la base para la valoración en aduanas es el “*precio realmente pagado o por pagar*” por las mercancías cuando se vendan para su exportación a Colombia, el cual deberá determinarse de conformidad con el “Método del Valor de Transacción”, ajustado de conformidad con los supuestos contemplados en el artículo 8.º del Acuerdo de Valor del GATT de 1994 y siempre que

19. 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.º 30, enero-marzo de 1995. HERBERT BETTINGER. “Precios de transferencia en materia tributaria”, México, Ernst & Young, s. f., p. 1. ROBERT FEINSCHREIBER. “Transfer pricing hand book”, OCDE, 2.ª ed., 1998. ANTONIO HUGO FIGUEROA. “Precios de transferencia implicancias y recomendaciones”. Trabajo presentado en el VIII Seminario Regional de Política fiscal organizado por CEPAL/PNUD, p. 55.

20. ENITH MURILLO. “Valoración Aduanera” en *Guía Didáctica de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia*, Departamento de Derecho Fiscal, Bogotá, 2005, pp. 3 y ss. Según expresiones oficiales, por el Método del Valor de Transacción se valoran la mayor parte de bienes que hacen parte del comercio exterior colombiano.

21. Sobre el Método del Valor de Transacción confrontar, por todos a SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA. *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*, cit.

no existan ciertas circunstancias que lo distorsionen (artículo 1.º del Acuerdo de Valor del GATT de 1994)<sup>21</sup>.

Sólo cuando este valor no sea admisible se permite acudir a los demás métodos, previstos en los artículos 2.º a 7.º del mismo Acuerdo. Se contempla entonces un método principal (valor de transacción) y cuatro métodos alternativos que guardan una jerarquía en la aplicación de los mismos (valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor deductivo y valor reconstruido); así mismo se prevé un procedimiento de “último recurso” para aquellos casos en que ninguno de los métodos anteriores resulte aplicable<sup>22</sup>.

Tratándose de transacciones entre partes vinculadas, el apartado 2.b) del mismo artículo 1.º establece que el hecho de que exista 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 aceptarán las circunstancias de venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Con todo, si la vinculación ha influido en el precio no es viable utilizar como método de valoración el valor de transacción, sino los denominados “valores criterios”.

El Método del Valor de Transacción presupone entonces para su aplicación la existencia de un negocio jurídico de compra venta entre dos partes ubicadas en diferentes estados (exportación e importación). Cuando el precio pagado o por pagar no comprenda determinados conceptos, las normas de valoración aduanera contemplan

una serie de adiciones (lista taxativa), que en términos generales se pueden sintetizar en conceptos referentes a las comisiones y gastos de corretaje, costos de envase y embalaje y gastos de embalaje, las aportaciones que realiza directa o indirectamente el importador al vendedor, los cánones y derechos de licencia y los gastos de transporte, carga, manipulación y seguro hasta el punto de entrega de las mercancías.

Igualmente, la aplicación de este método queda sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos, como que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por parte del comprador, que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercaderías a valorar, que no reviertan al exportador parte del precio obtenido en el mercado importador y, finalmente que no exista influencia de la vinculación entre el proveedor extranjero y importador.

#### – Valor de adquisición

Por su parte, en el ámbito del IR, el valor de los bienes que debe tenerse en cuenta al momento de la determinación de la utilidad gravada, es decir, el costo fiscal, se regula en general en el capítulo II del ET, artículo 58 y siguientes. No obstante, cuando de transacciones entre vinculados se trata, tal y como se advirtió anteriormente, corresponde aplicar lo dispuesto en el Capítulo XI sobre Precios de Transferencia.

Efectuadas estas precisiones sobre las nociones de valor de transacción y de adquisición, en la siguiente parte del trabajo

22. JORGE WITKER. La nueva valoración aduanera y el TLCAN, ed. del autor, México, 1992, pp. 28 a 31.

el análisis se concentrará en la valoración de las transacciones entre partes vinculadas, procediéndose a realizar una revisión y comparación del Método del Valor de Transacción con los métodos convenidos por la OCDE, adoptados por la legislación colombiana para a aplicación de los precios de transferencia<sup>23</sup>.

Con todo, teniendo en cuenta que como se planteó preliminarmente el “valor realmente pagado” por concepto de las mercancías importadas, constituye costo o gasto de la actividad económica desarrollada por el contribuyente, seguidamente se destacarán los aspectos particularmente atinentes a la determinación del valor de las mercancías, con el fin de poner de presente la similitudes y diferencias entre el régimen de precios de transferencia y el sistema de valoración aduanera. Para tal efecto, esquemáticamente se seguirán los planteamientos IBÁÑEZ MARSILLA<sup>24</sup>.

En ese orden de ideas, preliminarmente cabe anotar que el legislador colombiano no incorporó un orden de prevalencia entre los distintos métodos para la determinación de los precios de transferencia, sino que ex-

presamente previó que debía aplicarse aquel que resultase más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas, a diferencia de las normas de valoración aduanera, que siguen un orden jerárquico en la aplicación de los distintos métodos.

Situados ya en los diferentes métodos que para efectos de la determinación de los precios de transferencia contempla la legislación colombiana, encontramos como primer método el denominado “Precio comparable no controlado” o CUP, que se contempla en el artículo 260-2 ET en los siguientes términos: “Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables”. En los casos en que sea posible identificar una transacción no controlada comparable, este método es el más directo y confiable para aplicar el principio de plena competencia o principio *arm's length*, por lo que en ese supuesto es preferible a cualquier otro método.

El CUP presenta una importante coincidencia con los métodos de valoración aduanera

23. Colombia adoptó para la aplicación de las reglas de precios de transferencia los métodos señalados por las directrices de la OCDE, cuyo fundamento es el concepto de entidad separada (principio de plena competencia o *arm's length principle*) y la comparabilidad de las transacciones.

24. IBÁÑEZ MARSILLA. “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*”, cit., pp. 50 y ss.

25. En el supuesto de que el valor en aduana no pudiera ser determinado de conformidad con el precio realmente pagado o por pagar indicado precedentemente, el artículo 2.º del Acuerdo dispone que el valor en aduana será el valor de las mercaderías “idénticas” a las que son objeto de valoración y que se hubieran vendido en un momento aproximado, en cantidades parecidas y en un mismo nivel comercial.

26. Si no hubiera mercaderías idénticas, el artículo 3.º del Acuerdo dispone que el valor en aduana será el valor de las mercaderías “similares” teniendo también en cuenta los elementos momento, cantidad y nivel comercial. Así el método de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas toma como referencia mercancías que son iguales en todo, incluidas las características físicas y calidad; por su parte, el Método de Valor de Transacción de Mercancías Similares exige que las mercancías tengan características y composición semejante, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

denominados “Valor de Transacción de Mercancías Idénticas”<sup>25</sup> y “Valor de Transacción de Mercancías Similares”<sup>26</sup>.

Sin embargo, debe señalarse que, como quiera que estos conceptos son definidos en forma restrictiva, el número de ajustes a practicar para tener en cuenta la transacción que para fines aduaneros se valora y, la que sirve de referente, se limita considerablemente; de manera que, básicamente, respecto de estos métodos los ajustes que se permiten son los relativos a la cantidad, el nivel comercial y los gastos de transporte y conexos. Adicionalmente, es determinante para la comparabilidad de las transacciones en materia de valoración aduanera por estos métodos, la proximidad temporal en que se efectúe la exportación.

Por su parte, de acuerdo con las normas de Precios de Transferencia, resultan importantes las características físicas, calidad, disponibilidad y volumen de suministro, teniendo en cuenta que las diferencias entre las transacciones comparadas o entre las empresas contratantes de esas transacciones puedan afectar materialmente el precio o que, en caso de existir, puedan eliminarse a través de la realización de ajustes razonables que resulten confiables.

Al margen de estas consideraciones, es claro que si bien el CUP no establece para su aplicación preferencia entre bienes o

mercancías idénticas y mercancías similares, siempre que sea posible será preferible realizar la comparación con mercancías idénticas.

Otra de las diferencias que se ponen de manifiesto entre los métodos de valoración aduanera referidos y el CUP<sup>27</sup>, es la atinente a los conceptos que deben tenerse en cuenta para efectuar la comparabilidad, en tanto que el CUP exige un análisis funcional, esto es la comparación de las funciones llevadas a cabo por la empresa, los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes, no un criterio que en principio sea tomado en consideración por la valoración aduanera.

Asimismo, los mencionados métodos de valoración aduanera ordenan que si se dispone de más de un valor que se ajuste a su definición, se tome el más bajo, en contraste con el CUP, en el que se llega al precio de transferencia óptimo a través de la determinación de un rango de precios, originado en la aplicación de un método estadístico. Finalmente, mientras los métodos de valoración aduanera admiten que el precio que se tome como referencia pueda ser el registrado en una operación realizada entre partes vinculadas, el CUP nos remite al valor de transacción entre partes no vinculadas.

Ahora bien, siguiendo con el “Método de Precio de Reventa” - *Resale Price (PR)* previsto en la legislación sobre precios de

27. Cfr. sobre este punto GUGLIELMO MAISTO. “What are the differences and the similarities in valuation and pricing rules? And are there structural links in the valuation rules between different taxes”, presentado en el marco del Congreso de la IFA “Cross border valuation on incomex tax, VAT and customs duties (transfer pricing)”, Nueva Delhi, 1997, s. p.

28. Este método es aplicable en caso de que no se hubiera podido determinar el valor en aduana por alguno de los métodos precedentes y las mercaderías se vendieran en el mismo estado en que fueron importadas. Si en el momento no hubiera ventas en el mercado interno se tomarán en cuenta mercaderías similares. Si las mercaderías fueren objeto de transformación o beneficio previamente a su venta en el mercado interno del país de importación, en principio debería dejar de aplicarse este método y pasar al siguiente; mas en caso de querer aplicarse este método deberán deducirse, además, los importes correspondientes al valor añadido en la transformación.

transferencia en Colombia, se advierte su semejanza en los rangos fundamentales, con el “Método del Valor Deductivo”<sup>28</sup>.”

Estos dos métodos parten del precio de adquisición de la mercancía por el importador. En concreto, el PR se basa en el precio por el cual un producto adquirido a una empresa asociada se vende a una empresa independiente, reduciendo ese precio en un apropiado margen bruto y cuyo resultado, después de deducir costos adicionales, puede ser considerado como el precio normal de mercado por el que se adquirió el producto a una empresa asociada<sup>29</sup>.

A luz del Método Deductivo o Sustractivo el valor en aduanas se basa en el precio unitario al cual se vendan la mayor cantidad total de las mercancías importadas u otras mercancías similares a ellas (las mercaderías debe venderse en el mismo estado en que fueron importadas), en el momento de la importación de la mercancía objeto de valoración o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren la mercadería previa deducción de las comisiones, beneficios, gastos cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación, los gastos habituales de transporte y de seguros y los tributos y, gastos abonados para poder importar la mercancía.

Dentro de las diferencias que resultan entre el PR y el Método Deductivo Aduanero, cabe señalar las siguientes: 1. En el Método Deductivo se contemplan limitaciones tem-

porales, en cambio en el PR no se produce una limitación tan estricta, 2. el Valor Deductivo ordena que se tome el precio al que más cantidad de mercancías se venda y no el precio que se encuentre en el rango obtenido y, 3. el PR requiere para calcular el margen de beneficio la comparación de las funciones, activos y riesgos, aspectos que no son previstos por el Método del Valor Deductivo.

Por otra parte, avanzando con el análisis comparativo que se viene efectuando, se destaca la semejanza entre el “Método del Costo Adicionado” - Cost Plus (CA) con el “Método de Valoración Aduanera del Valor Reconstruido” o “Valor Calculado”.

Para efectos de su aplicación, estos métodos tienen en cuenta el costo de producción, pues el CA toma como base el costo de la empresa asociada que vende bienes o servicios a otra empresa asociada. Dicho costo se incrementa en un apropiado margen bruto sobre costo a fin de obtener el precio normal de mercado de esa transacción<sup>30</sup>.

El Método del Valor Reconstruido, por su parte, es aplicable cuando el proveedor extranjero y el importador están vinculados y se parte para determinar el valor de las mercancías importadas, de los datos de costo de producción con inclusión del valor de los materiales, un importe en calidad de beneficios y gastos generales y el importe de los gastos de transporte, seguro, carga y manipuleo hasta colocar la mercadería en el lugar determinado por la norma de valoración.

29. El margen bruto de reventa debe determinarse por referencia del margen bruto de reventa de una transacción comparable, que puede ser el obtenido por la misma empresa en ítems comprados y vendidos en operaciones no controladas comparables o el ganado por una empresa independiente en transacciones no controladas comparables.

30. El margen bruto sobre costo puede establecerse tomando en consideración el obtenido por la empresa asociada proveedora o prestadora en una transacción no controlada comparable o el ganado por una empresa independiente en una transacción comparable.

Como principal diferencia entre estos dos métodos puede señalarse que el Método del Valor Reconstruido considera en forma conjunta el beneficio y los gastos generales, mientras que para el costo adicionado se requiere del detalle de los mismos a fin de realizar los ajustes a que haya lugar.

Por último, cabe anotar que la reglas sobre precios de transferencia prevén igualmente métodos que no son considerados de ninguna forma para la valoración aduanera, estos son los “otros métodos” o “Métodos de Beneficio de la Operación”: Partición de Utilidades y Residual de Partición de Utilidades y, el Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

Con base en lo anterior y, siguiendo lo expuesto por IBÁÑEZ MARSILLA, podría como un primer acercamiento concluirse que existe una conexidad, aunque relativa, entre las normas de precios de transferencia y las normas de valoración aduanera en lo que a los métodos para la valoración de los valores de los bienes se refiere.

Así mismo, en este nivel del trabajo puede de alguna manera destacarse que las diferencias que se advierten entre ambos sistemas de valoraciones no resultan ser fundamentales, sino que su grado de incidencia en el resultado de la valoración dependerá de las de condiciones de la operación analizada, a lo que se suma que como algunas de las diferencias pueden determinarse de forma precisa resultará más fácil determinar su incidencia.

#### **IV. La necesidad de una formulación unitaria-relativa de la conexidad de las valoraciones como argumento de seguridad jurídica**

Analizados los supuestos de hecho y las

notas distintivas respecto de las valoraciones en los tributos aduaneros y precios de transferencia, la aproximación al impacto y trascendencia de una vinculación entre ambos sistemas es una cuestión que debe ser abordada desde la óptica de las empresas y de la Administración.

Llegado el trabajo a este punto, finalmente deberá ser estudiada la teleología de las normas sobre valoración aduanera y precios de transferencia, de manera que pueda ser decantada la disyuntiva entre “estanqueidad” o “unidad”, incluso relativa, en el caso colombiano, y más aún, pueda determinarse la necesidad de una formulación que tienda a esclarecer la discusión en beneficio de la seguridad jurídica.

##### *A. El impacto y trascendencia de la conexidad existente entre la valoración aduanera y los precios de transferencia*

En la práctica comercial las empresas vinculadas frecuentemente pueden incurrir en cuantificaciones inexactas, erróneas o imprecisas de las bases gravables de los tributos aduaneros y/o del IR, contrariando probablemente lo dispuesto en las normas tributarias y/o aduaneras. Tal como se verá, a los contribuyentes les conviene declarar valores inferiores de las mercancías para efectos aduaneros, y por el contrario, declarar valores superiores para fines del aumento en las deducciones en el IR.

Como contrapartida, frente a las importaciones efectuadas por vinculados económicos el interés de la Dirección de Aduanas y de la Dirección de Impuestos tenderá a ser divergente, en tanto la primera buscará combatir la declaración de valores inferiores a los reales, para una mayor base imponible de los tributos aduaneros. Por su parte, la segunda, esto es,

la Dirección de Impuestos, tenderá a aceptar valores de importación bajos, por el incremento que se genera en la renta originada en la reventa que se produce en su propia jurisdicción fiscal, aumentando la probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido por la diferencia entre la venta doméstica y, la compra en el exterior<sup>31</sup>.

Básicamente las prácticas comerciales empresariales en materia aduanera y tributaria a que se hace referencia inicialmente, pueden consistir en “sobrevaloraciones” o “infravaloraciones” de las mercancías, derivadas o no de planeaciones tributarias o de estudios de valoración aduanera previos o posteriores, como se verá a continuación.

Sobrevalorar o inflar el valor en aduanas en las importaciones de las mercancías, base gravable de los tributos aduaneros en Colombia, en este contexto, será una práctica que supondrá a. un beneficio tributario posterior para el contribuyente –importador en cuanto “a mayor valor en aduanas de la mercancía, mayor será el costo a deducir” de la utilidad obtenida del precio de reventa de la mercancía o de su utilización en la actividad de servicios gravada con el IR y menor será el IR a pagar; b. una transferencia indebida a la jurisdicción tributaria

extranjera en donde se encuentre ubicada la empresa vinculada vendedora-exportadora receptora del ingreso derivado de la venta de la mercancía, de una mayor renta gravable, en perjuicio del fisco colombiano y c. una indebida mayor tributación en Colombia por concepto de tributos aduaneros.

Por contraste, infravalorar o desinflar el valor en aduanas de las mercancías importadas será una práctica que tendrá como consecuencia a. un menor costo para deducir de la utilidad obtenida del precio de reventa de la mercancía o de su empleo en la actividad gravada y una mayor tributación sobre el IR en Colombia; b. una transferencia indebida a la jurisdicción tributaria colombiana de una mayor renta que en principio debía tributar en la jurisdicción extranjera; y c. una indebida menor tributación en Colombia tratándose de los tributos aduaneros.

Las anteriores prácticas asimismo pueden hallar cabida en las exportaciones de mercancías que realicen empresas vinculadas desde el territorio aduanero colombiano hacia terceros países, con las respectivas consecuencias de mayores o menores tributaciones en materia del respectivo impuesto sobre la renta y de los gravámenes arancelarios del país de destino, sin perjuicio de las repercusiones en nuestro país. En otros términos, tratándose de exportaciones la localización

31. Cfr. BARREIRA. Ob. cit., p. 2. “Se ha expresado que las empresas multinacionales tienden al oligopolio por lo cual la propiedad, el manejo, la producción y las actividades de venta se extienden a través de las diversas jurisdicciones nacionales a partir de una oficina principal en un país y un conjunto de subsidiarias en otros países que obedecen a una estrategia comercial común. De tal manera se pueden planificar las operaciones a fin de localizar las actividades en los lugares en los cuales sus costos sean menores. Esta ventaja competitiva en los costos puede traducirse, por ejemplo, en menores salarios, menores costos de algunos insumos básicos, menores costos de transporte (por su mayor cercanía a las materias primas) o menores impuestos. En relación con el impuesto a la renta, la política empresarial pretenderá localizar la fuente de la ganancia en las jurisdicciones fiscales de menor presión tributaria, evitando que los beneficios se generen en los países donde haya mayor tributación”. (ROBERT GILPIN. “La economía política de las relaciones internacionales”, Buenos Aires, Grupo Editor Latinoamericano, 1990, pp. 247 y 248).

de las rentas en las jurisdicciones menos gravadas es posible, mediante la declaración de precios de exportación inferiores a los normales, pues de esa manera el exportador puede ceder a la empresa localizada en el exterior una parte sustancial del beneficio<sup>32</sup>.

Si bien para las legislaciones aduanera y tributaria colombianas el examen sobre la intencionalidad o motivación de las entidades vinculadas que incurren en sobrevaloraciones o infravaloraciones, en definitiva resultan irrelevantes, en tales casos, por lo general, las mismas están ligadas, a motivaciones o intenciones tendientes a la “deslocalización” de la renta gravable y del consumo.

Preciso es afirmar que las más de las veces estas motivaciones pueden ser el reflejo de estudios de valoración aduanera o de planeaciones tributarias efectuados por las empresas con el fin de aumentar sus ganancias, aprovechando las ventajas que ofrecen las legislaciones de los diferentes países en donde se ubiquen sus filiales o subsidiarias, o partiendo de la premisa de que la unidad de la Administración no es real, y en tal sentido, las posibilidades de ser requeridas por indebida tributación, son menores que la ganancia que podrían obtener.

No obstante, en la realidad del comercio internacional también es cierto que las infra o sobrevaloraciones de las mercancías adquiridas por empresas del mismo grupo económico pueden originarse en el desconocimiento de las normas aduaneras y/o fiscales, o más aún, de la interrelación, convivencia, o vinculación entre ambos sistemas de valoraciones, aunque pueda parecer un escenario poco probable.

En ese orden de ideas, es claro que estas prácticas tributarias y aduaneras de las empresas vinculadas sujetas al pago de tributos aduaneros y del IR, que exigen en cualquier evento una doble cuantificación de las bases gravables (por efecto de los mencionados impuestos), generan indebidas mayores o menores tributaciones en Colombia, buscadas o no por las empresas, pero sí de ocurrencia común. Por otro lado, las actuaciones independientes de la Dirección de Impuestos y la Dirección de Aduanas estarán orientadas probablemente por una finalidad fiscalista o recaudatoria contrapuesta, que las determinará a efectuar ajustes negativos o positivos sobre los valores declarados en IR y en tributos aduaneros respectivamente por las empresas, hacia una mayor tributación<sup>33</sup>.

En efecto, la Dirección de Aduanas frente a la valoración de mercancías importadas al territorio aduanero colombiano, vigilará y controlará que los valores declarados no sean inferiores a los reales, ajustándolos al alza en los casos en que sea procedente, para efectos de obtener un mayor valor en aduanas sobre el cual se perciban los tributos aduaneros. Contrariamente, la Dirección de Impuestos no tendrá interés fiscal en ajustar los precios inferiores de adquisición de las mercancías importadas, ya que la renta gravable, derivada de la deducción de los mismos de la utilidad originada en la venta de las mercancías o de su utilización posterior, se incrementaría.

Paradójicamente, para el cumplimiento de los fines de la hacienda pública colombiana,

32. Ídem.

33 DELOITTE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS, COLOMBIA. Ob. cit., p. 4. “De esta manera, entendemos que esta constante tensión no solo determina la racionalidad económica del empresario que realiza operaciones de importación, sino también la de los entes fiscales, razón por la cual, a priori, el tema resulta de crucial relevancia en cualquier estudio fiscal”.

la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se encuentra constituida como una “Unidad Administrativa Especial” adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que tiene la competencia legal y reglamentaria en el ámbito nacional, para recaudar y fiscalizar los procesos relativos tanto al IR como a los tributos aduaneros, entre otros impuestos.

Analizado desde la óptica tributaria, el aumento en el comercio exterior colombiano entre empresas vinculadas impondrá consecuentemente a la Administración en su sentido amplio, al cumplimiento de tales actividades de recaudación y fiscalización, en creciente proporción y más allá, el deber de proferir actos administrativos, fallar recursos y/o a dar conceptos sobre la valoración de bienes importados para efectos de los tributos aduaneros y, del IR de manera concurrente y/o simultánea.

De allí que pueda afirmarse que esta personalidad única de la Administración aduanera y de impuestos colombiana, que le impone actuar de manera coherente ante los particulares, en la práctica y aun en teoría, se debilita o no se compadece con el fin o metas de recaudo de cada entidad.

Consecuencia negativa de la contradicción o vigencia simultánea del principio de unidad de la Administración y del fin recaudatorio, serán las dificultades en que se encontrarán las empresas importadoras para justificar ante una de las direcciones el ajuste practicado por la otra respecto del precio de las mercancías, la imposibilidad de corregir valores en aduanas ajustados a la baja, en virtud de un aumento oficial en el IR, con posterioridad a la firmeza de la declaración de importación, entre otros, inconvenientes.

Con todo, es evidente que la valoración de las mercancías importadas y/ o exportadas

por empresas vinculadas, para la determinación de las bases gravables de los tributos aduanero y del IR, no debe ser analizada exclusiva y excluyentemente desde una u otra óptica –aduanera o tributaria– por la Administración, los jueces y las empresas, siempre que se quiera determinar el valor real de las mercancías, así como prevenir supuestos de defraudación fiscal.

Al hilo de esta cuestión, el reconocimiento de la conexidad o similitud parcial entre los supuestos de hecho normativos de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR en Colombia, deberá servir a los operadores jurídicos para proveer mecanismos que optimicen los estudios de valoración, eviten o pongan de manifiesto los casos de abierta contradicción con las normas tributarias y/o aduaneras, y en últimas, valoren para sí mismos la trascendencia de tal conexidad.

Para tal efecto, la teleología de las normas aduaneras y sobre precios de transferencia habrá de ser útil a una adecuada sustentación de la necesidad del reconocimiento de una vinculación entre las valoraciones, cuando menos de manera relativa.

### **B. La teleología de las normas aduaneras y de precios de transferencia y el reconocimiento de la necesidad de una formulación unitaria-relativa**

Tal como se advertía preliminarmente, la legislación colombiana consagra expresamente métodos o sistemas para la cuantificación de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR que se originen en virtud de la importación o exportación de mercancías por empresas vinculadas, atendiendo a la finalidad que persiguen en cada caso, y de forma coincidente en algunas de las notas distintivas de los supuestos de

hecho que las conforman. Sin embargo, un estudio sistemático de la misma legislación también muestra que no existe una norma que, cuando menos expresamente, reconozca la unidad de las valoraciones, o aun, su estanqueidad.

En efecto, confrontadas las notas distintivas de los supuestos de hecho que conforman las bases gravables del IR, para fines de los precios de transferencia y de los tributos aduaneros colombianos puede advertirse que ambos sistemas de valoraciones tienen coincidencias que de ser reconocidas pueden llevarnos a una formulación o proclamación de una unidad de valoraciones no sólo formal sino real –aunque relativa–, que redunde en mayor seguridad jurídica, sin perjuicio de otros loables fines del ordenamiento jurídico.

En este punto, la interpretación teleológica de las normas aduaneras y tributarias será la primera labor de los operadores jurídicos colombianos, ante la inexistencia de una norma que expresamente ordene, haga manifiesta o reconozca la conexidad, vinculación, unidad relativa o coincidencia entre la valoración aduanera y los precios de transferencia.

A título de experiencia internacional comparada, fuerza destacar que algunos

países, como Estados Unidos, han establecido ciertos límites normativos expresos a la posible disparidad de criterios para los mismos elementos, indicando que 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 aduana, determinado por el Servicio Aduanero (Sección 1059-A del Internal Revenue Code)<sup>34</sup>.

De igual forma, como experiencia internacional más que cercana, vinculante para Colombia, es preciso destacar en el ámbito regional andino la disposición contenida en la recién expedida Resolución 846 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), por medio de la cual se adopta el Reglamento Comunitario sobre la aplicación del valor en aduana, 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.

A nivel interno, aquí radicará la discusión sobre si ciertamente existe un vacío o laguna en las normas tributarias y aduaneras nacio-

34. Por todos, Cfr. SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA. “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*”, cit., p. 89. “Otras administraciones se han planteado también la posible conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición. Así la Administración canadiense ha hecho saber que no puede entenderse que se encuentre vinculada al determinar un precio de transferencia por el valor determinado a efectos aduaneros, si bien ha reconocido la importante similitud entre ambos sistemas de valoración, posición que aquí compartimos. Por su parte, la administración italiana ha puesto el acento 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 aduana 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 aduana a los efectos de la fijación del precio de transferencia. Como puede comprobarse, se trata de posicionamientos cautelosos, pero ello no obstante, atendidas las similitudes en el concepto de valor y en los métodos para su determinación, no niega la posible trascendencia que el uno puede tener en la fijación en el otro”.

nales, e incluso supranacionales, así como la relativa a la conveniencia y necesidad de la expedición de una disposición en tal sentido, o si basta con la interpretación teleológica de los fines de cada entidad impositiva para que los operadores jurídicos puedan realizar la labor que a cada uno le atañe.

De conformidad con lo expuesto en la primera parte del presente documento, cabe recordar que la regulación sobre los precios de transferencia, introducida en Colombia mediante la Ley 788 de 2002, siguiendo los lineamientos de la OCDE, busca combatir la deslocalización de la renta gravable, procurando que el fisco colombiano pueda percibir el IR que normalmente hubiera percibido si la transacción comercial se hubiera realizado en condiciones normales de mercado entre empresas independientes entre sí.

La Administración de Impuestos en la práctica verificará que el valor de los bienes o servicios transferidos entre empresas vinculadas, en los términos de la legislación sobre precios de transferencia se efectúe a precios de mercado, con el fin de que la base gravable del IR, que se origina por el margen de ganancia obtenido en la reventa efectuada en su jurisdicción colombiana, no

sea disminuida por una política empresarial de precios de transferencia.

Por su parte, precisa destacar que las normas sobre valoración aduanera consagradas en el EA y en la Resolución 4240 de 2000, buscan evitar la subfacturación o infravaloración, e incluso, la sobrevaloración por parte del importador y, reducir la discrecionalidad de la Administración de Aduanas en la manipulación al alza de la base gravables de los tributos aduaneros.

En ese contexto, la Administración Aduanera en un plano fáctico controlará que el valor de las mercancías importadas sea el valor efectivamente negociado entre los vinculados, más las adiciones a que haya lugar y sin que exista influencia de la vinculación, de forma que si se prueba que la vinculación ha influido se podrá acudir a los valores criterios, que en términos generales ordenan en primer orden la valoración por el método de transacción de mercancías idénticas o similares importadas por partes independientes<sup>35</sup>.

A este nivel del trabajo se ha de esbozar la pregunta de si las finalidades de la valoración aduanera y los precios de transferencia son verdaderamente contrapuestas, pese a

35. Si se profundizase en este aspecto, bien cabría preguntarse si en definitiva los estudios sobre precios de transferencia a que obliga la legislación –trasladando deberes a los contribuyentes que en principio le corresponderían a la Administración de Impuestos–, y en contraste con lo que sucede en materia de aduanas, presumen de entrada la mala fe, o influencia de la vinculación, en el establecimiento de las políticas de precios empresariales contrariando la buena fe que debe regir las relaciones con los particulares o el principio de la repartición de la cargas entre Estado y particulares. Igualmente, cabría advertir que tal como quedó expuesto en la primera parte del presente trabajo, en materia de valoración aduanera, puede pensarse en que la consagración de un sistema de prelación o jerarquías constituye una garantía frente a los contribuyentes –importadores, en tanto no es dable a la Dirección de Aduanas Nacionales contrariar tal prelación. Aunado a ello, la consagración de un procedimiento de consultas entre la Dirección de Aduanas y los importadores precisamente en los casos de dudas sobre la aplicabilidad del método de transacción y/o la influencia de la vinculación, con anterioridad a la fijación del valor en aduanas de las mercancías mediante los métodos alternativos o los mencionados valores criterio respectivamente, garantiza en mayor medida la vigencia derechos procesales. Cfr. en este sentido, ENRIQUE BARREIRA C. “El valor en aduanas y los precios de transferencia. Dos enfoques ante un mismo fenómeno”, en *Criterios Tributarios*, edición Digital 08/01, Buenos Aires, 2001, p. 6.

que se sirven de unos supuestos de hecho normativos en los que algunas de sus notas distintivas son coincidentes, tal como lo expone la teoría de la unidad relativa de valoraciones a que se hacía referencia inicialmente.

O en otros términos, podrá plantearse el interrogante de si una interpretación en demasía literal de las normas aduaneras y del IR, impide vislumbrar que aun si la teleología de las mismas no es la misma, los instrumentos de que se sirven pueden serlo, de alguna manera, y en consecuencia, es posible establecer la conexidad y más allá, formular, entrever o proponer convenciones metodológicas en pro de la seguridad jurídica, de una mayor eficiencia en el sistema tributario y de la administración pública, de una reducción en la discrecionalidad de los funcionarios y de supuestos de infracciones fiscales, o para fines de evitar la subfacturación, infravaloración, sobrevaloración o deslocalización de la renta y el consumo.

Sin duda, un avance en el debate deberá partir de un estudio de las disposiciones que haga explícita la presunta conexidad entre los supuestos de hecho de determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR, reconociendo los inconvenientes prácticos de los intérpretes y operadores jurídicos, quienes la mayor parte de las veces carecen de la calificación particularmente requerida. Estas cuestiones son sin duda de interés para los sujetos pasivos nacionales, quienes deberán realizar a priori adecuadas planeaciones fiscales y, a posteriori, argumentaciones jurídicas consecuentes en virtud de requerimientos de la administraciones.

Conclusión del mencionado estudio, en todo caso, deberá ser una previsión normativa, doctrinal o jurisprudencial que no

sólo haga explícita tal conexidad, sino que también incluya mecanismos para armonizar sistemas de ajustes aduaneros y tributarios, incluyendo aportaciones dinerarias y no dinerarias. Igualmente sería meritorio que la conexidad, bien a través de una norma o de la jurisprudencia y la doctrina, propugne por superar los problemas de la deslocalización o localización artificial de las rentas gravables, y del consumo.

Así las cosas, no podrá menos que advertirse que una uniformidad en los criterios utilizados para la valoración de las mercancías podría redundar en la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica, y neutralidad en la tributación (ligada a los principios constitucionales de equidad y no confiscatoriedad), deberá ser también una finalidad del sistema tributario colombiano. No se trata ya de un defensa a ultranza de la unidad de valoraciones, sino de la búsqueda de mecanismos que proporcionen mayor seguridad jurídica a los operadores, en función del análisis de los supuestos de hecho de las normas que regulan los tributos aduaneros y el IR, siendo tarea del legislador, o si se quiere, del intérprete, establecer tales mecanismos bien de manera expresa o tácita.

Con todo, el reconocimiento de la conexidad, en el mejor de los escenarios, sería conveniente que se utilizara como límite o mandato normativo, doctrinal y/o jurisprudencial, y no ya como argumento de mera racionalidad; y así, manifiesta tal conexidad, se trascendería los principios de unidad y cooperación de la administración tributaria y aduanera colombianas.

En cualquier evento, es claro que sólo hasta ahora en Colombia con la introducción de la legislación sobre precios de transferencia, sin perjuicio de la suscripción de tratados o

disposiciones internacionales que contengan previsiones expresas sobre la materia, habrá sentencias o disputas sobre el tema, de ahí que la interpretación de la existencia de una laguna por los jueces colombianos ante circunstancias como estas, sólo podrá ser realizada en defecto de una norma expresa o tácita, y teniendo en cuenta los límites y precedentes.

### Conclusiones

– La importación de mercancías al país se encuentra gravada por los tributos aduaneros, esto es el arancel y el Impuesto sobre las Ventas, de conformidad con lo dispuesto en el EA. Así mismo, la utilidad obtenida en la venta y/o prestación de servicios en Colombia en la que se involucren bienes importados por empresas vinculadas económicamente, se encuentra sujeta al IR, de acuerdo con lo dispuesto en el ET, y en particular las normas sobre precios de transferencia. En consecuencia, las empresas vinculadas deberán declarar y pagar los tributos aduaneros y el IR en Colombia sobre el valor de las mercancías importadas, que serán doble y concurrentemente valoradas para atender los fines impositivos de cada uno.

– En el campo aduanero puede el contribuyente-importador infravalorar la mercancía a fin de pagar un menor valor de los tributos aduaneros, en tanto que la Administración Aduanera tenderá a obtener una mayor base imponible para la liquidación de los mismos. Por el contrario, tratándose de la liquidación del IR, el interés de la Administración de Impuestos será que el valor de importación sea bajo, pues de esta forma se incrementará la renta gravada con la venta que del bien se produce, mientras que para el contribu-

yente resultará más beneficioso si el valor de adquisición es mayor, ya que la utilidad obtenida por la diferencia con el valor de compra, disminuirá.

– El valor atribuido a las mercancías en la compra venta realizada entre empresas vinculadas podrá ser objeto de ajuste tanto en virtud de la aplicación de los tributos aduaneros como con el propósito de determinar la utilidad gravada con el IR, mediante la aplicación del régimen de precios de transferencia.

– Ante esta situación cabe preguntarse si la actuación de la Administración, y por qué no, también de los particulares, puede separarse de una valoración anterior realizada en el marco de un impuesto distinto.

– La doble atribución de valor que se realiza respecto de mercancías importadas por empresas vinculadas para fines del IR y, de los Tributos Aduaneros, 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; al tiempo en que parece justificarse su implementación, en el “principio de estanciedad de las valoraciones” que se funda en la idea de que cada entidad impositiva obedece a naturalezas diversas y es aplicada por órganos diferentes, siendo admisible la separación entre ambas valoraciones, constituye en definitiva la disyuntiva que viene planteando la doctrina internacional, y que al ser introducida en Colombia la legislación sobre precios de transferencia, estará de fondo en la aplicación simultánea con la normatividad aduanera, bien por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los tribunales contencioso administrativos, el Consejo de Estado y en últimas, los contribuyentes.

– Frente a lo anterior resultaría conve-

niente la consideración de la teoría que podríamos denominar como “unidad relativa”, que defiende la unidad de las valoraciones pero no ya como postulados absolutos, sino en función de la comunidad que resulte del análisis de los supuestos impositivos de cada entidad tributaria.

– De esta forma podría sostenerse que de llegar a comprobarse la existencia de una vinculación, cuando menos relativa, entre las valoraciones en el IR y en los tributos aduaneros en la legislación respectiva, no puede ser desconocida la misma mediante actos administrativos expedidos por una de las áreas, compartimentos o divisiones de la misma Administración, o por los contribuyentes mismos en sus declaraciones tributarias y/o de aduanas.

– En el caso colombiano, tanto la tesis de la unidad como la de la estanqueidad de valoraciones, en su dimensión única y aun en la tripartita, sin duda pueden tener asidero ante casos concretos, si se tienen en cuenta la consagración de los principios constitucionales de la buena fe y seguridad jurídica, la personalidad única de la Administración y las aspiraciones de coherencia y coordinación del ordenamiento jurídico nacional.

– La actual formulación en el ET y en el EA de las normas relativas a las bases gravables de los tributos aduaneros y el IR, contiene notas distintivas comunes o similares a los supuestos de hecho normativos, en los eventos en que se valore una mercancía adquirida e importada por empresas vinculadas contribuyentes de tales impuestos, así como notas distintivas divergentes, que atienden, probablemente, a las particularidad de cada régimen impositivo.

– Con base en un análisis comparativo de los métodos adoptados por la legislación colom-

biana para la determinación del valor de las mercancías por el régimen de precios de transferencia y el por el Sistema de Valoración Aduanera podría como un primer acercamiento concluirse que existe una conexidad, aunque relativa, entre las normas de precios de transferencia y las normas de valoración aduanera. Toda vez que las diferencias que se advierten entre ambos sistemas de valoraciones no resultan ser fundamentales, sino que su grado de incidencia en el resultado de la valoración, dependerá de las condiciones de la operación analizada, a lo que se suma que como algunas de las diferencias pueden determinarse de forma precisa, resultará más fácil determinar su incidencia.

– El aumento en el comercio exterior colombiano entre empresas vinculadas impondrá consecuentemente a la Administración en su sentido amplio, el cumplimiento de tales actividades de recaudación y fiscalización, en creciente proporción y más allá, el deber de proferir actos administrativos, fallar recursos y/o a dar conceptos sobre la valoración de bienes importados para efectos de los tributos aduaneros y, del IR de manera concurrente y/o simultánea.

– Es claro que las prácticas tributarias y aduaneras de las empresas vinculadas sujetas al pago de tributos aduaneros y del IR, que exigen en cualquier evento una doble cuantificación de las bases gravables (por efecto de los mencionados impuestos), generan indebidas mayores o menores tribuciones en Colombia, buscadas o no por las empresas, pero sí de ocurrencia común. Igualmente, las actuaciones independientes de la Dirección de Impuestos y la Dirección de Aduanas estarán orientadas probablemente por una finalidad fiscalista o recaudatoria contrapuesta, que las determinará a efectuar ajustes negativos o positivos sobre los valo-

res declarados en IR y en tributos aduaneros respectivamente por las empresas, hacia una mayor tributación.

– Sin embargo, es evidente que la valoración de las mercancías importadas y/ o exportadas por empresas vinculadas, para la determinación de las bases gravables de los tributos aduaneros y del IR, no debe ser analizada exclusiva y excluyentemente desde una o otra óptica –aduanera o tributaria– por la Administración, los jueces y las empresas, siempre que se quiera determinar el valor real de las mercancías, así como prevenir supuestos de defraudación fiscal.

– La teleología de las normas aduaneras y sobre precios de transferencia habrá de ser útil a una adecuada sustentación de la necesidad del reconocimiento de una vinculación entre las valoraciones, cuando menos de manera relativa.

– Confrontadas las notas distintivas de los supuestos de hecho que conforman las bases gravables del IR, para fines de los precios de transferencia, y de los tributos aduaneros colombianos, puede advertirse que ambos sistemas de valoraciones tienen coincidencias que de ser reconocidas pueden llevarnos a una formulación o proclamación de una unidad de valoraciones no sólo formal sino real –aunque relativa–, que redunde en mayor seguridad jurídica, sin perjuicio de otros loables fines del ordenamiento jurídico.

– Tras las anteriores consideraciones se ha de esbozar la pregunta de si las finalidades de la valoración aduanera y los precios de transferencia son verdaderamente contrapuestas, pese a que se sirven de unos supuestos de hecho normativos en los que algunas de sus notas distintivas son coincidentes, tal como lo expone la teoría de la unidad relativa de valoraciones a que se hacía referencia inicialmente.

– De esta forma queda planteada la discusión sobre si ciertamente existe un vacío o laguna en las normas tributarias y aduaneras nacionales, e incluso supranacionales, así como la relativa a la conveniencia y necesidad de la expedición de una disposición que reconozca la conexidad, aunque relativa, o si basta con la interpretación teleológica de los fines de cada entidad impositiva para que los operadores jurídicos puedan realizar la labor que a cada uno le atañe.

– Asimismo, podrá plantearse el interrogante de si una interpretación en demasía literal de las normas aduaneras y del IR impide vislumbrar que aun si la teleología de las mismas no es la misma, los instrumentos de que se sirven pueden serlo, de alguna manera, y en consecuencia, es posible establecer la conexidad y más allá, formular o proponer convenciones metodológicas en pro de la seguridad jurídica, de una mayor eficiencia en el sistema tributario y de la administración pública, de una reducción en la discrecionalidad de los funcionarios y de supuestos de infracciones fiscales, o para fines de evitar la subfacturación, infravaloración, sobrevaloración o deslocalización de la renta y el consumo.

– Se requiere de una previsión normativa, doctrinal o jurisprudencial que no sólo haga explícita tal conexidad, sino que también incluya mecanismos para armonizar sistemas de ajustes aduaneros y tributarios.

– Una uniformidad en los criterios utilizados para la valoración de las mercancías podría redundar en la efectiva vigencia del principio de seguridad jurídica, y neutralidad en la tributación (ligada a los principios constitucionales de equidad y no confiscatoriedad), deberá ser también una finalidad del sistema tributario colombiano.

– En cualquier evento, es claro que sólo

hasta ahora en Colombia con la introducción de la legislación sobre precios de transferencia, sin perjuicio de la suscripción de tratados o disposiciones internacionales que contengan previsiones expresas sobre la materia, habrá sentencias o disputas sobre el tema, de ahí que la interpretación de la existencia de una laguna por los jueces colombianos ante circunstancias como estas, sólo podrá ser realizada en defecto de una norma expresa o tácita, y teniendo en cuenta los límites y precedentes.

## Bibliografía

- BARREIRA, ENRIQUE. “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*, edición Digital 08/01, Buenos Aires, 2001.
- BETTINGER, HERBERT. *Precios de transferencia en materia tributaria*, México, Ernst & Young, s. f.
- DELOITTE ASESORES LEGALES Y TRIBUTARIOS, COLOMBIA. “Precios de transferencia y valoración aduanera. En busca del equilibrio perdido”, *Revista Digital Legis-comex*, Bogotá, 2005.
- FEINSCHREIBER, ROBERT. “Transfer pricing hand book”, OCDE, 2.ª ed., 1998.
- FIGUEROA, HUGO. “Precios de transferencia implicancias y recomendaciones”. Trabajo presentado en el VIII Seminario Regional de Política fiscal organizado por CEPAL/PNUD.
- IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO. “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 113, Madrid, Civitas, 2002.
- IBÁÑEZ MARSILLA, SANTIAGO. *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*, Madrid, McGraw Hill, 2002.
- INSIGNARES, ROBERTO y JULIO ROBERTO PIZA. “Precios de transferencia”, en *Derecho Internacional de los Negocios. Alcance*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- MAISTO GUGLIELMO. “What are the differences and the similarities in valuation and pricing rules? And are there structural links in the valuation rules between different taxes”, presentado en el marco del Congreso de la IFA, “Cross border valuation on incomex tax, VAT and customs duties (transfer pricing)”, Nueva Delhi, 1997.
- MANTERO, A. “El principio de estanqueidad tributaria”, *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 65, Madrid, 1980.
- MURILLO, ENITH. “Valoración aduanera”, en *Guía Didáctica de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia*, Departamento de Derecho Fiscal, Bogotá, 2005.
- OCDE. “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, Cámara de Comercio de Bogotá, 2003.
- OWENS, JEFFREY. “La tributación de las empresas multinacionales”, *Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos. Escuela de Hacienda Pública*, n.º 30, enero-marzo de 1995.
- WITKER, JORGE. *La nueva valoración aduanera y el TLCAN*, México, edición del autor, 1992.
- ZORNOZA, JUAN. “Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de Sociedades. Nueva aplicación del principio de estanqueidad”, *Revista Crónica Tributaria*, n.º 34, Madrid, 1980.