

CONCEPTO 27903 DEL 8 DE NOVIEMBRE DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100077044 del 17/09/2019

Tema	Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor	Precios de Transferencia
Fuentes formales	Artículo 260-3 del Estatuto Tributario
	Artículo 260-4 del Estatuto Tributario
	Artículo 1.2.2.2.4.1. del Decreto 1625 de 2016
	Artículo 12.2.2.1.5. del Decreto 1625 de 2016

Estimado señor Forero:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Previo a analizar la consulta planteada, consideramos necesario explicar que, de acuerdo con las competencias funcionales de este despacho los pronunciamientos emitidos en respuesta a peticiones allegadas se resuelven con base a criterios legales de interpretación de las normas jurídicas, los cuales se encuentran consagrados en el Código Civil.

Así mismo, las respuestas emitidas son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Mediante escrito radicado No. 100077044 del 17 de septiembre de dos mil diecinueve (2019) esta Subdirección recibió una consulta por medio de la cual se solicita resolver las siguientes inquietudes:

"De acuerdo con lo estipulado en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, el método de "Precio Comparable no Controlado" en transacciones de commodities podrá ser aplicado con base en una de las siguientes alternativas: i) tomando como referencia transacciones comparables realizadas entre independientes o ii) por referencia a precios de cotización.

1. *¿En el Método de Precio Comparable no Controlado, es viable tomar como referencia transacciones comparables realizadas entre terceros en vez de tomar como referencia los precios de cotización?*
2. *¿Es posible la aplicación de otras metodologías contempladas en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario para el análisis de transacciones de commodities?*
3. *De conformidad con el último inciso del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario y del último inciso del artículo 1.2.12.2.4.1. del Decreto 2120 de 2017, si en transacciones de commodities al realizar los ajustes de comparabilidad tomando como referencia los precios de cotización, dichos ajustes no son medibles o cuantificables, ¿Es legalmente viable que en una transacción de commodities se utilice un método diferente al "Precio Comparable no Controlado"?"*

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones tributarias:

1. Inquietud No. 1:

- 1.1. El literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T.") modificado por el artículo 107 de la Ley 1819 de 2016, establece que:

"Art. 260-3. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados.

El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

1. *Precio comparable no controlado. Compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables.*

Para las siguientes operaciones se aplicará el siguiente tratamiento.

(...)

Cuando se trate de operaciones de commodities, el método

"Precio Comparable No Controlado", será el método de precios de transferencia más apropiado y deberá ser utilizado para establecer el precio de Plena Competencia en estas transacciones.

Se entenderá que la referencia a commodities abarca productos físicos para los que un precio cotizado es utilizado como referencia por partes independientes en la industria para fijar los precios en transacciones no controladas. El término "precio de cotización" se refiere al precio del commodity en un período determinado obtenido en un mercado nacional o internacional de intercambio de commodities. En este contexto, un precio de cotización incluye también los precios obtenidos de organismos reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas, o de agencias gubernamentales de fijación de precios, cuando tales índices sean utilizados como referencia por partes no vinculadas para determinar los precios en las transacciones entre ellos.

Para efectos del análisis, el precio de plena competencia para las transacciones de commodities puede determinarse por referencia a transacciones comparables realizadas entre independientes o por referencia a precios de cotización. Los precios de cotización de commodities reflejan el acuerdo entre compradores independientes y vendedores, en el mercado, sobre el precio de un tipo y cantidad específicos del producto, negociados bajo condiciones específicas en un momento determinado.

Cuando existan diferencias entre las condiciones de la transacción de commodity analizada y las condiciones de las transacciones entre independientes o las condiciones bajo las que se determina el precio de cotización del commodity, que afecten sustancialmente el precio, deberán efectuarse los ajustes de comparabilidad razonables para asegurar que las características económicamente relevantes de las transacciones son comparables.

Un factor particularmente relevante para el análisis de las transacciones de commodities efectuado con referencia al precio de cotización, es la fecha o periodo específico acordado por las partes para fijar del commodity. Esta fecha o periodo acordado para la fijación del precio del commodity deberá ser

demostrado mediante documentos fiables (Ej: contratos, ofertas y aceptaciones u otros documentos que establezcan los términos del acuerdo y que puedan constituir una prueba fiable), cuyos términos sean consistentes con el comportamiento real de las partes o con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables tomando en consideración la práctica de la industria. Así mismo, estos acuerdos, deberán estar registrados en los términos y condiciones que establezca el Gobierno nacional.

En caso de que el contribuyente no aporte estas pruebas fiables o si la fecha acordada de fijación del precio es inconsistente y si la administración tributaria no puede determinar de otra manera la fecha de fijación del precio, la administración tributaria podrá considerar como fecha para fijar el precio de la transacción del commodity sobre la base de la evidencia que tenga disponible; esta puede ser la fecha de embarque registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente en función de los medios de transporte.

Solo en casos excepcionales se podrá utilizar otro método de precios de transferencia para el análisis de operaciones de commodities, siempre y cuando se incluya en la documentación comprobatoria las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables a los fines del análisis y que estas se encuentren debidamente justificadas y puedan ser demostradas ante la Administración Tributaria. (...)"

- 1.2. Adicionalmente, el artículo 1.2.2.2.4.1. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2120 de 2017, establece que:

"Artículo 1.2.2.2.4.1. Operaciones de commodities. De conformidad con lo señalado en el literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, para establecer el precio de plena competencia de las operaciones de commodities, clasificados dentro de las categorías de metales, minerales, hidrocarburos, energéticos, agrícolas, entre otros y en general bienes con precios cotizados utilizados como referencia, se deberá utilizar el método "Precio Comparable No Controlado.

Para efectos del análisis de precios de transferencia, el precio de plena competencia para las transacciones de commodities, puede determinarse por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a precios de cotización.

Los precios de cotización de commodities serán aquellos precios de referencia que se obtengan de mercados de intercambio nacional e internacional, o de organismos reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas, o de agencias gubernamentales de fijación de precios.

Las fechas y/o periodos específicos acordados por las partes para fijar el precio del commodity deberán ser demostrados mediante documentos fiables, cuyos términos sean consistentes con el comportamiento real de las partes y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables tomando en consideración la práctica de la industria. La información de los acuerdos deberá ser registrada a través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la Administración Tributaria para tal fin, y deberá contener como mínimo:

1. Identificación de las partes que intervienen en el acuerdo: nombre o razón social, número de identificación y país de domicilio y/o residencia fiscal.
2. Tipo de documento: contrato, oferta y aceptación u otros documentos que establezcan los términos del acuerdo.
3. Fecha de suscripción del acuerdo.
4. Vigencia del acuerdo: fechas de inicio y finalización del acuerdo.
5. Fecha de fijación del precio del commodity acordada para cada transacción cubierta por el acuerdo.
6. Tipo y descripción del commodity incluyendo las características y calidad del commodity objeto de las transacciones cubiertas por el acuerdo.
7. Volúmenes acordados, identificando la unidad de medida.

8. *Plazos y condiciones de entrega incluyendo la información relativa a los Términos Internacionales de Comercio (Incoterms), tipo de transporte, puerto de salida, puerto de entrega, seguros, entre otros.*
9. *Precio acordado del commodity: si se trata de un precio fijo indicar el valor, en caso de un precio variable indicar la fórmula de fijación del precio describiendo de manera detallada cada una de las variables que conforman dicha fórmula.*
10. *Otras condiciones que puedan afectar el precio: se deberán enunciar todas aquellas cláusulas acordadas en la transacción que incidan en el precio final del commodity y que no hagan parte de la fórmula indicada en el numeral anterior para determinar el precio.*
11. *Tipo de Moneda bajo el cual se pactó el acuerdo.*

Para demostrar de forma fiable la fecha convenida por las partes intervinientes en el acuerdo para la fijación del precio en la transacción vinculada, el contribuyente deberá realizar el registro del acuerdo ante la Administración Tributaria dentro del mes calendario siguiente a la fecha de su suscripción o con anterioridad a la realización de la primera entrega del commodity, lo que ocurra primero. En caso de existir modificaciones al acuerdo, éste deberá ser registrado nuevamente dentro del mes calendario siguiente a la fecha de la modificación, siempre que el acuerdo inicial haya sido registrado dentro de los términos y condiciones señalados en el presente artículo.

Si la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo registrado por el contribuyente es inconsistente, es decir, no concuerda con la conducta real de las partes o con otros hechos del caso, la Administración Tributaria podrá establecer una fecha para la fijación del precio, en concordancia con esos otros hechos y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables. En caso que lo anterior no fuere posible, la Administración Tributaria en uso de sus facultades podrá considerar como precio, la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente,

dependiendo del medio de transporte utilizado.

Cuando el contribuyente ha cumplido con el registro del acuerdo o cuando haya sido registrado extemporáneamente; la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo, no constituirá prueba fiable. Si la Administración Tributaria no puede determinar por otro medio la fecha de fijación del precio, podrá considerar como precio la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente, dependiendo del medio de transporte utilizado.

Así mismo, para demostrar la correcta aplicación del principio de plena competencia, el contribuyente además de registrar el acuerdo, deberá aportar el análisis económico efectuado y la información señalada en el Informe Local de la documentación comprobatoria de que trata el numeral 2 del artículo 1.2.2.2.1.5. del presente Decreto.

De conformidad con el último inciso del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables.

Parágrafo transitorio: El contribuyente deberá registrar como mínimo los numerales 1, 4, 5, 6 Y 9 dentro del mes calendario siguiente a la disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, aquellos acuerdos que hayan sido suscritos con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016 y que a la fecha se encuentren vigentes o que hayan tenido efecto en operaciones realizadas durante el año gravable 2017,

Para aquellos contratos, ofertas y aceptaciones u otros documentos suscritos con posterioridad a la Ley 1819 de 2016, deberán ser registrados con el cumplimiento de la totalidad de los requisitos previstos en este artículo y dentro del mes calendario siguiente a la disponibilidad de los

servicios informáticos electrónicos."

- 1.3. Adicionalmente a lo anterior, es preciso recordar los antecedentes legislativos del artículo 107 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se modificó el artículo 260-3 del E.T., ya que en la ponencia para primer debate se estableció que:

"Se propone modificar el artículo 105 del proyecto de ley que modifica el numeral 1 del artículo 260-3 del estatuto tributario en el siguiente sentido; se propone modificar el literal b) del numeral 1 de este artículo, por las siguientes razones:

(...)

- *Inciso 3º: Se adiciona este inciso Para aclarar las dos maneras en las que pueden analizarse las transacciones de commodities bajo el método de precio comparable no controlado: i) por comparación con transacciones comparables entre independientes, o; ii) por precios de cotización. (...)"*

- 1.4. Según lo establecido en las normas citadas, al igual que en los antecedentes legislativos del artículo 107 de la Ley 1819 de 2016, es claro que se permiten dos maneras en las que puede analizarse el precio de plena competencia en las transacciones de commodities bajo el método de precio comparable no controlado: i) por comparación con transacciones comparables entre independientes, o; ii) por precios de cotización.
- 1.5. En esta medida, es preciso aclarar que en las transacciones de commodities sujetas AL régimen de precios de transferencia, el Método de Precio Comparable no Controlado permite tomar por referencia transacciones comparables realizadas entre independientes o tomar como referencia los precios de cotización.
- 1.6. Por lo anterior, es claro para este despacho que el contribuyente podrá utilizar cualquiera de las dos maneras dispuestas en el Método de Precio Comparable no Controlado para la determinación del precio de plena competencia, las cuales se encuentran incluidas en el inciso 3 del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del E.T., modificado por el artículo 107 de la Ley 1819 de 2016

y en el inciso 2 del artículo del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2120 de 2017, al igual que en la ponencia para primer debate de la Ley 1819 de 2016.

- 1.7. Sin perjuicio a lo anterior, es necesario precisar que en caso de utilizarse la comparación con transacciones comparables entre independientes para efectos de establecer el precio de plena competencia en las transacciones de commodities bajo el método de precio comparable no controlado, es necesario aplicar lo establecido en el (sic) artículo 260-4 del E.T., donde se señala que:

"Art. 260-4. Criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes.

Para efectos del régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada.

También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

- a. En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, el plazo, la calificación de riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés. Los pagos de intereses, independientemente de la tasa de interés pactada, no serán deducibles si no se cumple con los elementos de comparabilidad enunciados. Lo anterior debido a que si los términos y condiciones de las operaciones de financiamiento son tales que no son propias o no concuerdan con las de las prácticas de mercado, dichas*

operaciones no serán consideradas como préstamos ni intereses, sino como aportes de capital y serán tratadas como dividendos.

- b. En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y "know-how", o conocimiento técnico;*
 - c. En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;*
 - d. En el caso en el que se conceda la explotación o se transfiera un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o "know-how" la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso.*
 - e. En el caso de enajenación de acciones, para efectos de comparabilidad, se debe considerar el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil del emisor correspondiente al último día de la enajenación.*
- 2. Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.*
 - 3. Los términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación.*
 - 4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación.*

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Par. En caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia."

- 1.8. Adicionalmente, es preciso señalar que el numeral 5 del artículo 1.2.2.2.1.5. del Decreto 1625 de 2016, Único en Materia Tributaria ("DUF"), establece que:

"5. Uso de comparables internos. En caso de existir comparables internos, estos deberán ser tenidos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de precios de transferencia, en la medida que no existan diferencias significativas entre las operaciones comparables o que en el caso de existir, las mismas no afecten las condiciones analizadas, o que dado el caso se puedan realizar ajustes técnicos, económicos o contables que permitan su eliminación y optimicen la comparación.

Para tal efecto, deberán tenerse en cuenta los criterios de comparabilidad incluidos en el artículo 2604 del Estatuto Tributario".

2. Inquietud No. 2:

- 2.1. El inciso final del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del E.T., modificado por el artículo 107 de la Ley 1819 de 2016, establece que:

Solo en casos excepcionales se podrá utilizar otro método de precios de transferencia para el análisis de operaciones de commodities, siempre y cuando se incluya en la documentación comprobatoria las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables a los fines del análisis y que estas se encuentren debidamente justificadas y puedan ser demostradas ante la Administración Tributaria."

- 2.2. Adicionalmente, el inciso final del artículo 1.2.2.2.4,1. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2120 de 2017, establece que:

"De conformidad con el ultimo inciso del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad. éstos no puedan ser medibles o cuantificables."

2.3. Así mismo, es preciso recordar los antecedentes legislativos del artículo 107 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se modificó el artículo 260-3 del E.T., ya que en la ponencia para primer debate se estableció que:

"Se propone modificar el artículo 105 del proyecto de ley que modifica el numeral 1 del artículo 260-3 del estatuto tributario en el siguiente sentido: se propone modificar el literal b) del numeral 1 de este artículo, por las siguientes razones:

- Inciso 1º y 7º: se aclara la norma frente a la prioridad de hacer uso del método "Precio comparable no controlado" en operaciones de commodities y que solo en casos excepcionales que sean justificados v demostrados el contribuyente podrá usar otro método.

(...).

- Inciso 7º: se adiciona este último inciso para aclarar el procedimiento a seguir por el contribuyente en los casos en los que al analizar por precios de transferencia transacciones de commodities no utilice el método de precio comparable no controlado."

2.4. De acuerdo con lo anterior, es claro que el artículo 260-3 del E.T. permite excepcionalmente la utilización de métodos diferentes al de "Precio Comparable no Controlado" en las operaciones de commodities para efectos de la determinación del precio o margen de utilidad.

2.5. Sin embargo, es preciso señalar que en los casos que se utilicen métodos diferentes al de "Precio Comparable no Controlado" en las operaciones de commodities, será necesario:

- a) Según el inciso final del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del E.T., modificado por el artículo 107 de la Ley 1819 de 2016: Incluir en la documentación comprobatoria las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables a los fines del análisis y que estas se encuentren debidamente justificadas y puedan ser demostradas ante la Administración

Tributaria.

- b) Según el inciso final del artículo 1.2.2,2.4.1. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2120 de 2017: Las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables.

3. Inquietud No.3:

- 3.1. Según lo establecido en el inciso final del artículo 1.2.2.2.4.1. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el Decreto 2120 de 2017, para que excepcionalmente puedan ser utilizados otros métodos diferentes al "Precio Comparable no Controlado" en el caso de operaciones de commodities, deben exponerse las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables.
- 3.2.** De lo anterior, es preciso señalar que la excepcionalidad establecida en la norma, para efectos de utilizar métodos diferentes al de "Precio comparable no controlado" en operaciones de commodities, procede en aquellos casos en los cuales *"no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables"*.
- 3.3. Así mismo, será necesario que se incluya en la documentación comprobatoria las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables a los fines del análisis y que estas se encuentren debidamente justificadas y puedan ser demostradas ante la Administración Tributaria.

En los anteriores términos se resuelve su consulta, y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra

base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN:
<https://www.dian.gov.co> siguiendo iconos "Normatividad" - "Técnica" y
seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 No. 6c-38, Piso 4. Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.