



DIAN[®]

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

LA FINALIDAD DEL PRESENTE DOCUMENTO ES PRESENTAR, EN TÉRMINOS GENERALES, LA INFORMACIÓN RELEVANTE A TENER EN CUENTA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES SOBRE PRECIOS
DE TRANSFERENCIA

INTRODUCCIÓN

En la actualidad una gran parte del comercio internacional es desarrollado entre empresas vinculadas, generalmente multinacionales, que realizan sus actividades en distintos países. Estas empresas en una lógica comercial pueden planificar sus operaciones a efectos de localizar su fuente de utilidades o ganancias en jurisdicciones fiscales de menor imposición tributaria, pretendiendo evitar de esta forma que las utilidades se generen en aquellas jurisdicciones fiscales en donde exista una mayor tasa impositiva. Es allí donde la Administración Tributaria ejerce el control de aquellas operaciones entre vinculados que no son fruto de las fuerzas del mercado, y que las convierten en un instrumento o medio de reducción de sus cargas tributarias.

Se puede afirmar de manera general que el estudio de los precios de transferencia tiene que ver con la valoración de carácter económico llevada a cabo sobre las transacciones comerciales realizadas entre empresas vinculadas, lo que pone en juego las utilidades obtenidas por las diferentes empresas y genera la posibilidad de trasladar beneficios de una a otra a fin de maximizar el rendimiento de la inversión y minimizar la carga tributaria.

Principio del operador independiente o de plena competencia

Cuando dos o más empresas independientes realizan operaciones entre ellas, los precios de los bienes o servicios serán el resultado natural de las fuerzas del mercado. Contrario “sensu”, cuando se trate de operaciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas, podrían resultar influenciadas por tal relación y el precio o el margen de utilidad podría ya no ser el de mercado, porque las condiciones pactadas entre las partes no reflejan los mismos términos que acordarían empresas independientes. En este último caso, el resultado final sería la distorsión de las cargas impositivas de las partes en cuestión, afectando los ingresos tributarios de los países en los que se domicilien las partes intervinientes.

Surge así el principio rector en el tema de los precios de transferencia, “Principio del Operador Independiente” o principio “Arm’s Length”, también llamado “Principio de Plena Competencia”, internacionalmente aceptado por muchos países, entre ellos Colombia, para fundamentar las relaciones fiscales entre los grupos multinacionales y las administraciones tributarias en el área específica de precios de transferencia.

A partir de los años 70, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) hizo propia la preocupación por la protección de los fiscos de sus países miembros, dando origen a las Guías o “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”, donde propuso los principios que hoy día regulan las transacciones entre vinculados y que han sido acogidos por la mayoría de países en sus regímenes legales de precios de transferencia.

A los efectos de esta materia, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE - dispone respecto del principio de plena competencia que:

“Cuando dos o más empresas asociadas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas,

El artículo 260-2 del Estatuto Tributario colombiano recoge ese principio en los siguientes términos:

“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el principio de plena competencia.

Se entenderá que el principio de plena competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.”

El principio del operador independiente o de plena competencia para efectos puramente fiscales, supone tratar a los distintos miembros de un grupo multinacional como entidades separadas y totalmente independientes en sus relaciones comerciales, es decir, que las empresas vinculadas deberán realizar sus operaciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto

que esperarían encontrar con o entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias parecidas.

La aplicación del principio del operador independiente promueve el crecimiento del comercio internacional y de la inversión, al hacer equitativo el tratamiento fiscal de las multinacionales y las empresas independientes, toda vez que tanto las empresas vinculadas como las no vinculadas se encontrarán en igualdad de condiciones para los fines fiscales, evitando así la creación de cualquier ventaja fiscal que pudiera distorsionar la posición competitiva de cualquier empresa.

Es por ello que la finalidad del régimen de precios de transferencia es contrarrestar el manejo artificial de precios que puede presentarse entre entidades vinculadas, para impedir la transferencia de utilidades desde un país con altas tasas de imposición a jurisdicciones con tasas inferiores o inclusive a paraísos fiscales.

De manera general, las guías o directrices de la OCDE constituyen un manual en el cual se incluyen principalmente los siguientes temas:

- Una ilustración sobre el alcance del principio del operador independiente o de plena competencia y los criterios para su aplicación.
- Los métodos para determinar los precios de transferencia.
- Las pautas de comparabilidad en las operaciones con vinculados del exterior.
- Los mecanismos de resolución de conflictos en esta materia y los acuerdos previos sobre precios de transferencia APA.
- La documentación a preparar por los contribuyentes.
- Consideraciones sobre propiedad intangible.

- Los servicios intragrupo.
- Los acuerdos de distribución de costos intragrupo.
- Aspectos sobre reestructuración de negocios.

Para el caso colombiano resulta pertinente la utilización de estas directrices como criterio de interpretación no vinculante en nuestra Ley, como lo admitió la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de agosto 12 de 2003 donde en relación con las remisiones a la OCDE señaló que: “[...] Ello no quiere decir que tales guías no constituyan una herramienta interpretativa valiosa en un tema complejo y cambiante como el de los precios de transferencia, pero sí que las mismas no pueden tener alcance vinculante en Colombia, y que toda limitación o gravamen que se derive del sistema de precios de transferencia introducido en el Capítulo XI del Estatuto Tributario, debe tener su fuente en la ley [...]”.

Por lo anterior, y en atención a estas consideraciones, en el texto de la presente cartilla se reproducen apartes de las citadas directrices como un criterio auxiliar de interpretación, con el fin de brindar al contribuyente una mejor ilustración en esta materia.

Nota

Los apartes que se reproducen en esta cartilla de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, corresponden a la revisión efectuada por la OCDE en el mes de julio del año de 2010.

Los precios de transferencia en la normatividad colombiana

a) En la ley colombiana, la regulación en materia de precios de transferencia se desarrolla en el Estatuto Tributario y en el Decreto 3030 de 2013, de la siguiente forma:

- Definición de los criterios de vinculación económica. **(Artículo 260-1, Estatuto Tributario y Artículo 1 del Decreto 3030 de 2013)**
- Establecimiento de los sujetos pasivos y del principio del operador independiente o de plena competencia. **(Incisos 1 y 2 Artículo 260-2, Estatuto Tributario)**
- Señalamiento de los métodos para determinar el precio de transferencia o margen de utilidad en las operaciones con vinculados. Los métodos, que se describen en detalle más adelante, son: 1) Precio comparable no controlado, 2) Precio de reventa, 3) Costo adicionado, 4) Márgenes transaccionales de utilidad de operación y 5) Partición de utilidades **(Artículo 260-3, Estatuto Tributario)**
- Establecimiento de los criterios de comparabilidad para demostrar que los precios utilizados entre vinculados se ajustan al régimen legal de precios de transferencia. Estos criterios se refieren a las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos en las operaciones; los términos contractuales reales de las partes; las circunstancias económicas o de mercado y las estrategias de negocios.

Se debe tener en cuenta además, que en caso de existir comparables internos, éstos deben ser utilizados prioritariamente para el análisis de los precios de transferencia **(Artículo 260-4, Estatuto Tributario)**

- Establecimiento de la obligación de preparar y conservar la documentación comprobatoria que sustente la aplicación del régimen de precios de transferencia y que se debe mantener a disposición de la DIAN por parte de los sometidos al régimen **(Artículo 260-5, Estatuto Tributario y Artículo 4 del Decreto 3030 de 2013)**

- Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia tributaria celebrado por Colombia, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente. **(Artículo 260-6, Estatuto Tributario)**

- Definición de los criterios de orden legal que debe tener en cuenta el Gobierno Nacional para la determinación de los paraísos fiscales **(Artículo 260-7, Estatuto Tributario)**

- Establecimiento de la obligación de presentar declaración informativa **(Artículo 260-9, Estatuto Tributario y Artículos 10, 11, 12 y 13 del Decreto 3030 de 2013)**

- Incidencia tributaria de los precios de transferencia (**Artículo 201-1; Artículo 20-2; Incisos 4, 5, 6 y Parágrafo Artículo 260-2; parágrafos 2 y 3 del Artículo 260-7; Artículo 260-8; Artículo 319-2; Artículo 319-5**)

- Definición de los fundamentos de los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA) (**Artículo 260-10, Estatuto Tributario, Artículos 14 al 22 del Decreto 3030 de 2013**)

- Las sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa de precios de transferencia (**Artículo 260-11, Estatuto Tributario y Artículos 23, 24 y 25 del Decreto 3030 de 2013**)

2. Definición y naturaleza de los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia pueden ser definidos como aquellos precios a los cuales una empresa le transfiere bienes o servicios a vinculados del exterior, vinculados ubicados en Zonas Francas o a personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en Paraísos Fiscales.

El desarrollo del principio de plena competencia para efectos fiscales supone la obligación de tratar a los vinculados como entes separados y totalmente independientes en sus relaciones comerciales, y realizar sus operaciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que esperarían encontrar empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias parecidas, de modo que se pague el impuesto apropiado en el lugar donde efectivamente se genere.

3. Obligados al régimen de precios de transferencia

En términos generales, están obligados a cumplir con el régimen de precios de transferencia, los contribuyentes que cumplan con las siguientes condiciones:

1. Ser contribuyente del impuesto de renta y complementarios.
2. Tener vinculados en el exterior y/o vinculados ubicados en zonas francas.
3. Realizar operaciones durante el año gravable con:
 - a. Vinculados del exterior;
 - b. Personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales;
 - c. Vinculados ubicados en zonas francas;

3.1 Contribuyentes del impuesto a la renta

De conformidad con la ley, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios todas las personas naturales o jurídicas y sus correspondientes asimila-

das sobre las cuales recae el hecho generador de dicho impuesto y que no están expresamente exceptuadas por la ley.

Ordinariamente los contribuyentes pertenecen al régimen general, pero por determinadas circunstancias relativas a su naturaleza y al desarrollo de cierto tipo de actividades que el Gobierno determina como de especial interés para la comunidad, la ley dispone que pertenezcan a un régimen con tratamiento especial.

A continuación se describen de manera general, los contribuyentes pertenecientes a cada régimen.

3.1.1 Régimen general u ordinario

A este régimen pertenecen todos los contribuyentes, salvo aquellos que sean del régimen especial de tributación:

Pertenecen al régimen ordinario:

* Personas naturales y asimiladas: se asimilan las asignaciones y donaciones modales y las sucesiones ilíquidas.

* Sociedades, entidades nacionales y otros contribuyentes.

- Sociedades de responsabilidad limitada y sus asimiladas.
- Colectivas.
- En comandita simple.
- Ordinarias de minas.
- Sociedades de hecho con características de limitada.
- Sociedades irregulares con características de limitada.
- Asociaciones, corporaciones y fundaciones con fines de lucro.

- Comunidades organizadas.
- Fundaciones de interés privado.
- Empresas unipersonales.
- Corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social sea diferente a los señalados en el numeral 1 del Artículo 19 del Estatuto Tributario.
- Corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro de que trata el numeral 1, Artículo 19 del Estatuto Tributario, cuando no reinviertan los excedentes en su objeto social.
- Sociedades anónimas y sus asimiladas.
- Sociedades y entidades extranjeras, acorde con lo establecido por el artículo 20 del E.T.
- Sociedades en comandita por acciones.
- Sociedades de hecho con características de anónima.
- Sociedades irregulares con características de anónima.
- Sociedades por acciones simplificadas (S.A.S)
- Empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta.
- Los fondos públicos, tengan o no personería jurídica.
- Cajas de compensación familiar y fondos de empleados, respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.
- Fogafín y Fogacoop.
- Los patrimonios autónomos a que hace referencia el numeral 3 del Artículo 102 del Estatuto Tributario.

3.1.2 Régimen especial

Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sujetos al régimen tributario especial, de que trata el Título VI del Libro Primero del Estatuto Tributario, los siguientes:

- Corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte, ecología, protección ambiental, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social. Las que no cumplen con los anteriores requisitos son contribuyentes asimiladas a sociedades limitadas. **(Numeral 1, Artículo 19, Estatuto Tributario)**

- Personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren vigiladas por la Superintendencia Financiera. **(Numeral 2, Artículo 19, Estatuto Tributario)**

- Se entiende que las entidades anteriormente descritas y que corresponden a los numerales 1 y 2 del artículo primero del Decreto 4400 de 2004 no tienen ánimo de lucro, cuando los excedentes obtenidos en desarrollo de sus actividades no se distribuyen en dinero ni en especie a los asociados o miembros de la entidad, ni aun en el momento de su retiro o por liquidación de la misma. Se considera distribución de excedentes la transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de los

asociados, miembros o administradores, sin una contraprestación a favor de la entidad.

- Fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales, respecto de sus actividades industriales y de mercadeo. **(Numeral 3, Artículo 19, Estatuto Tributario)**

- Se entiende por actividades industriales las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual, y por actividades de mercadeo la adquisición habitual de bienes corporales muebles para enajenarlos a título oneroso.

Cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigiladas por alguna superintendencia u organismo de control. **(Numeral 4, Artículo 19, Estatuto Tributario)**

- El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. En este caso, el cálculo del beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa.

3.2 Vinculados del exterior.

El Estatuto Tributario señala en su artículo 260-1, los criterios a tener en cuenta para determinar la existencia de vinculación, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 260-1. Criterios de Vinculación. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se considera que existe vinculación cuando un contribuyente se encuentra en uno o más de los siguientes casos:

1. Subordinadas

a) Una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria;

b) Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

i) Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto;

ii) Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoría en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el

número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere;

iii) Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad;

iv) Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad;

v) Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.

2. Sucursales, respecto de sus oficinas principales.

3. Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.

4. *Establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.*

5. *Otros casos de Vinculación Económica:*

a) *Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz;*

b) *Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria;*

c) *Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa;*

d) *Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil;*

e) *Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados;*

f) *Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;*

g) *Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.*

La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

NOTA:

Al respecto, es importante tener en cuenta que los casos de vinculación económica señalados en el Artículo 450 del E.T., no aplican para efectos de los obligados a régimen de precios de transferencia, por cuanto la ley 1607 de 2012 estableció los nuevos criterios de vinculación con referencia específica a precios de transferencia, conforme a la norma anteriormente transcrita.

3.3 Realizar operaciones con los vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.

La última condición a tener en cuenta para saber si se está obligado al régimen de precios de transferencia, es la celebración de operaciones con los vinculados del exterior; con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales y/o con vinculados ubicados en zonas francas. Para el efecto, se deben evaluar las transacciones llevadas a cabo durante el año gravable objeto de estudio.

3.3.1 Realizar operaciones durante el año gravable con vinculados del exterior

Ahora bien, según se ha pronunciado la doctrina de la Dirección de Impuestos Nacionales *“Del contenido de las normas legales y reglamentarias que regulan el régimen de precios de transferencia, se observa que el supuesto de hecho que en últimas obliga a aplicarlo, consiste en la realización de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. (Oficio No. 066668 de 2008).” (Oficio DIAN 094487 de noviembre 17 de 2009)*

Acorde con lo anterior, si bien es cierto que la vinculación económica es un requisito sine qua non, dichos supuestos no están condicionados a la permanencia de la vinculación económica durante todo el período fiscal, ni a su existencia al 31 de diciembre del respectivo año.

En este contexto, cuando en un determinado período gravable se celebren operaciones con vinculados del exterior, deben aplicarse

las normas relativas al régimen de precios de transferencia, aun cuando la vinculación termine durante el mismo período (Concepto DIAN 049421 del 12 de junio de 2006).

3.3.2 Realizar operaciones durante el año gravable con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.

El párrafo 2 del Artículo 260-7 del Estatuto Tributario señala que las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia y cumplir con la obligación de presentar la documentación comprobatoria (Artículo 260-5, Estatuto Tributario) y la declaración informativa (Artículo 260-9, Estatuto Tributario), con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes establecidos en los artículos arriba mencionados.

Adicionalmente, el párrafo 3 del Artículo 260-7 del E.T., señala que cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios celebren operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en un paraíso fiscal, dichos contribuyentes deberán documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en el paraíso fiscal para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos

pagos sean tratadas como no constitutivas ni de costo ni deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios del correspondiente periodo.

NOTA:

Lo preceptuado en el párrafo tercero del artículo 260-7 del E.T., no será aplicable cuando el contribuyente demuestre que no se trata de operaciones celebradas con vinculados en los términos del artículo 260-1 del Estatuto Tributario., allegando a la documentación comprobatoria las pruebas que considere pertinentes (Inciso 3 del párrafo 1, del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013).

3.3.3 Realizar operaciones con vinculados ubicados en zonas francas.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios ubicados domiciliados o residentes en el territorio aduanero nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca, están obligados a cumplir con el régimen de precios de transferencia y demás obligaciones derivadas del mismo (Inciso 6, Artículo 260-2 del E.T.).

4. Determinación de los precios de transferencia

Una vez establecido el cumplimiento de las condiciones para estar obligado al régimen de precios de transferencia y para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los contribuyentes están obligados a determinar sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el principio de plena competencia.

Se entenderá que el principio de plena competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

De conformidad con el principio del operador independiente, en lo pertinente a la valoración fiscal de las operaciones entre vinculados deberán observarse los mismos precios o márgenes de utilidad que pactarían partes independientes en transacciones comparables y en condiciones similares. La ley tributaria reconoce que no puede exigir que se modifique la realidad de las transacciones, pero ordena que a la hora de determinar los ingresos, los costos y deducciones para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se respete el principio del operador independiente.

La aplicación de este principio descansa en la comparación de las operaciones llevadas a cabo por empresas vinculadas con las que realizan o habrían realizado empresas independientes; es por ello que cuando se pretende evaluar un precio o un margen de utilidad establecido entre empresas vinculadas debe

recurrirse al precio o al margen de utilidad que obtendrían empresas independientes por esa misma operación en un mercado abierto y bajo condiciones similares.

Para la determinación de los precios de transferencia los pasos a seguir son los siguientes:

- Resumen ejecutivo
- Análisis funcional
- Análisis de mercado
- Análisis económico
- Determinación del método para calcular el precio o el margen de utilidad en las operaciones con vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.
- Obtención del rango de precios o márgenes de utilidad

4.1 Resumen ejecutivo.

En este acápite se deberá describir el alcance y objetivo del estudio, el contenido del mismo y las conclusiones a las que se llegó (Numeral 1, Artículo 4, Decreto 3030 de 2013).

4.2 Análisis funcional

Solo en la medida en que sea relevante para evaluar las condiciones de plena competencia de las operaciones realizadas por el contribuyente y que por ello resulten conducentes a los fines de precios de transferencia, en el análisis funcional se deberán identificar las actividades u operaciones con incidencia económica, las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. Para ello, dicho análisis deberá contener (Numeral 2, Artículo 4, Decreto 3030 de 2013):

a) Descripción del objeto social y de la actividad o actividades que específicamente desarrolla el contribuyente;

b) Información general sobre las estrategias comerciales;

c) Partes intervinientes, objeto, término de duración y valor de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas, o personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales;

d) Breve descripción de las funciones llevadas a cabo por las partes, precisando la relevancia económica de esas funciones en términos de su frecuencia, naturaleza, remuneración y medida de su uso, para las respectivas partes intervinientes en la transacción. Esta descripción deberá incluir todo el detalle necesario para la parte analizada;

e) Breve descripción del tipo de activos utilizados en las operaciones objeto de estudio, tangibles o intangibles. En el caso de intangibles, deberá indicarse la protección y duración de los derechos. Esta descripción deberá incluir todo el detalle necesario para la parte analizada;

f) Breve descripción de los riesgos inherentes al tipo de operación, asumidos por cada parte interviniente en la operación bajo estudio, o distribuidos entre ellos. Este análisis debe presentarse para todos los riesgos sean o no susceptibles de valoración y/o cuantificación contable. Esta descripción deberá incluir todo el detalle necesario para la parte analizada;

g) Identificar y describir, en el caso de existir, las estrategias relacionadas con la cobertura de riesgos, siempre y cuando afecten las operaciones bajo estudio, bien sea por la partes intervinientes o por cualquier miembro, del grupo del cual se es parte;

h) En el caso de las retribuciones por compensación, la información que describa los pormenores del tipo de operación y de la evaluación de los beneficios, contraprestación o costos que cuantifiquen la compensación.

i) Estructura organizacional y funcional de la empresa, de sus departamentos y/o divisiones, con la descripción de las actividades que realizan y su correspondiente organigrama;

j) Cualquier otra información relacionada con el análisis funcional que se considere relevante por parte del contribuyente.

4.3 Análisis de mercado

Solo en la medida en que sea relevante para evaluar las condiciones de plena competencia de las operaciones realizadas por el contribuyente y que por ello resulten conducentes a los fines de precios de transferencia, el acápite correspondiente al análisis de mercado deberá contener (Numeral 3, Artículo 4, Decreto 3030 de 2013):

a) Descripción general de la industria o sector o actividad económica, comportamiento y evolución, ubicación de la empresa en el mismo, señalando aspectos como situación

de competencia, porcentaje de participación en el mercado y condiciones sociales, comportamiento de oferta y demanda, situación económica, geográfica y política que influyan en la actividad de la empresa, marco legal específico, cambios políticos, modificaciones normativas u otros factores institucionales que incidan en los tipos de operación;

b) Descripción de bienes o servicios sustitutos;

c) En los casos de situaciones especiales y solo en la medida en que hayan afectado las operaciones objeto del estudio de precios de transferencia, deberán describir la forma en que estas incidieron y conservarse a disposición de la Administración Tributaria para cuando esta lo solicite, los estudios financieros y de mercado, presupuestos, proyecciones, reportes financieros por líneas de productos o segmentos de mercado o negocios que se hubiesen elaborado para el ejercicio gravable bajo estudio;

d) Describir, si es el caso: la existencia de ciclos de negocios, sean estos económicos, comerciales o del producto y la forma como los mismos afectan las operaciones bajo análisis;

e) Cualquier otra información relacionada con el análisis de mercado que se considere relevante por parte del contribuyente.

4.4 Análisis Económico

El acápite correspondiente al análisis económico deberá contener (Numeral 4, Artículo 4, Decreto 3030 de 2013):

a) Descripción detallada de cada uno de los tipos de operación llevados a cabo en el periodo gravable objeto de estudio, indicando para cada vinculado del exterior, o vinculado ubicado en zona franca, o personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, el nombre o razón social, número de identificación tributaria o fiscal, domicilio y/o residencia fiscal.

En el caso de operaciones de financiamiento y para efectos de comparabilidad deberá allegarse al estudio la información que permita verificar entre otros, el monto del principal, plazo, calificación del riesgo, solvencia del deudor y tasa de interés pactada;

b) Método utilizado por el contribuyente para la determinación de los precios o márgenes de utilidad en las operaciones detalladas en el literal anterior.

c) Cuando se haya seleccionado el Método de Márgenes Transaccionales para determinar el margen de utilidad en las operaciones con vinculados, se deberá describir el indicador de rentabilidad seleccionado;

d) Parte analizada. La parte objeto de análisis debe ser aquella respecto de la cual pueda aplicarse el método para determinar el margen de utilidad en las operaciones con vinculados con más fiabilidad, y para la cual la calidad de los comparables sea más óptima y su análisis funcional resulte menos complejo.

e) Detalle de los comparables seleccionados. La documentación e información a preparar y remitir por cada tipo de operación o empresa comparable, deberá tener el nivel de detalle requerido para demostrar la aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, para lo cual se identificarán cada uno de los comparables seleccionados, la metodología utilizada para su determinación, las fuentes de información de las que se obtuvieron esos comparables y la fecha de consulta a las mismas, así como, la indicación de los comparables seleccionados que se desecharon, señalando los motivos que se tuvieron en consideración para ello.

El artículo 260-4 del E.T., establece que para determinar si las operaciones son comparables o existen diferencias significativas, deben tomarse en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado:

1. Las características de las operaciones
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.

5. Las estrategias de negocios.

f) Descripción de las políticas de precios de transferencia llevadas a cabo a nivel mundial por el grupo al cual se pertenece o por parte del vinculado con el cual se tiene operaciones, en tanto afecten la operación bajo análisis;

g) Uso de comparables internos.

Es importante tener en cuenta que en caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia (**Parágrafo, Artículo 260-4 del E.T.**).

Es así como de manera general se efectúa una distinción entre las fuentes a tener en cuenta en el momento de llevar a cabo una comparación:

- **Comparables externos:** Se dan como resultado de la comparación de los precios pactados entre compañías no vinculadas.

- **Comparables internos:** Se dan como resultado de la comparación del precio asignado a una transacción con un vinculado, frente a una realizada por la misma compañía con un no vinculado.

Esta distinción es importante, toda vez que la información de los comparables internos es más fácil de obtener, no así la de los comparables externos.

h) Descripción de la actividad económica o empresarial y características del negocio desarrolladas por los comparables seleccionados;

i) Establecimiento del rango de plena competencia y de la mediana;

j) Descripción de los ajustes técnicos, económicos o contables realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas.

Para tales efectos deberá tenerse en cuenta que una operación vinculada es comparable a una operación no vinculada, si ninguna de las diferencias, si las hubiera, entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el valor normal de mercado, o que en el caso de existir, pueden realizarse ajustes lo suficientemente razonables y precisos de manera tal que puedan eliminar los efectos importantes que éstas provoquen.

Los ajustes deberán considerarse solo en la medida en que las diferencias afecten de una manera real la comparación y en la medida en que mejoren la fiabilidad de los resultados y por ende la comparabilidad. Para ello deben tenerse en cuenta la calidad de los datos sometidos al ajuste, su objeto y la fiabilidad de los criterios utilizados para realizar tales ajustes.

De manera excepcional y solo en el caso de requerirse ajustes a la parte bajo análisis, deberán incluirse el detalle y la justificación técnica, económica o legal que sustenten tales ajustes, incluyendo un análisis pormenorizado de su cuantificación.

k) Estados de resultados de las empresas comparables indicando fuente y fecha de obtención de dicha información;

l) Cualquier otra información relacionada con el análisis económico que se considere relevante por parte del contribuyente, para la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes;

m) Conclusiones detalladas sobre la conformidad o no de los precios o márgenes de utilidad de los tipos de operación con el Principio de Plena Competencia y demás normas que regulan el régimen de precios de transferencia.

4.5 Determinación del método para calcular el precio o el margen de utilidad en las operaciones con vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales.

Los métodos aplicables para la determinación de los precios de transferencia, buscan establecer la razonabilidad del precio o del margen de utilidad de las operaciones realizadas con vinculados, permitiendo a su vez precisar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con las de partes independientes.

Al respecto, la OCDE considera: [...] “La selección de un método de determinación de precios de transferencia aspira en todos los casos a la selección del método más apropiado para las circunstancias concretas analizadas. Para que así sea, el proceso de selección debe ponderar las ventajas e inconvenientes de los métodos aceptados [...], la corrección del método considerado en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas). [...]”. **(Numeral 2.2, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010)**

El precio o el margen de utilidad para las operaciones con vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los métodos establecidos dentro de nuestra normatividad, los cuales se dividen en dos grandes grupos: los tradicionales o transaccionales y los no tradicionales o de margen de utilidad.

El precio o el margen de utilidad en las operaciones realizadas con vinculados se podrá determinar por medio de la aplicación de cualquiera de ellos, sin embargo, es necesario tener en cuenta lo establecido en el segundo inciso del literal b), numeral 4 del Artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, el cual señala:

Para determinar que el método utilizado es el más apropiado, se deben utilizar los criterios que se anuncian a continuación:

- i) Los hechos y circunstancias de las transacciones controladas o analizadas, con base en un análisis funcional detallado,
- ii) La disponibilidad de información confiable, particularmente de operaciones entre terceros independientes, necesaria para la aplicación del método,
- iii) El grado de comparabilidad de las operaciones controladas frente a las independientes, y
- iv) La confiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias materiales entre las operaciones entre vinculados frente a las independientes.

En la documentación comprobatoria a tener disponible para la DIAN, debe indicarse el método utilizado por el contribuyente para la determinación de los precios o márgenes de utilidad, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para concluir que el método utilizado es el más apropiado de acuerdo con las características de los tipos de operación analizados.

4.5.1 Métodos tradicionales o transaccionales de precios de transferencia (Basados en la operación)

Mediante la utilización de los llamados métodos tradicionales se pretende la comparación de los precios propiamente dichos, de las operaciones realizadas con vinculados frente a los de partes no vinculadas o independientes, ellos son: el método precio comparable no controlado, el método precio de reventa y el método costo adicionado.

Los métodos tradicionales se consideran como los más directos para determinar si las relaciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas se llevan a cabo bajo el principio del operador independiente o de plena competencia; sin embargo, la complejidad de los negocios puede llevar a que se presenten dificultades prácticas cuando se pretenda su aplicación y a la cabeza de esas dificultades se encuentra la insuficiencia o la poca confiabilidad en la calidad de información; es por ello que se ha dado paso a otro tipo de métodos, los llamados no tradicionales, de los cuales se hablará más adelante.

El pronunciamiento de la OCDE en este punto es el siguiente:

[...]

“Se considera que los métodos tradicionales basados en las operaciones son el medio más directo para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas se ajustan al principio de plena competencia. Esto es así porque cualquier diferencia entre el precio de una operación vinculada y el de una operación comparable no vinculada puede imputarse directamente a las relaciones comerciales o financieras aceptadas o impuestas entre las empresas, pudiendo determinar las condiciones de plena competencia sustituyendo directamente el precio de la operación vinculada por el de la no vinculada. Por tanto, cuando teniendo en cuenta los criterios citados en el párrafo 2.2, pueda aplicarse de forma igualmente fiable un método tradicional basado en las operaciones y un método basado en el resultado, es preferible recurrir a los métodos tradicionales basados en las operaciones. De forma similar

cuando, teniendo en cuenta los criterios descritos en el párrafo 2.2, pueda aplicarse el método del precio libre comparable y otro método de forma igualmente fiable, debe optarse por el primero.” [...]. **(Numeral 2.3, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

4.5.1.1 Método del precio comparable no controlado (PC)

El método precio comparable no controlado consiste en comparar el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicio en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables. **(Numeral 1, Artículo 260-3 del Estatuto Tributario).**

(...) una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable) a los efectos del método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: a) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las dos operaciones que se comparan, o entre las dos empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el valor normal del mercado; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que provoquen esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. Por tanto, en esos casos, este método es preferible a los demás. **(Numeral 2.14, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

A manera de ejemplo, si la empresa bajo análisis vende televisores a una empresa vinculada o relacionada, y además vende los mismos televisores a una empresa no vinculada o relacionada más o menos al mismo tiempo y bajo circunstancias y condiciones similares, se podrían comparar los precios a los que dicha empresa vende el bien tanto a su parte vinculada o relacionada, como a la empresa no relacionada.

De conformidad con el principio del operador independiente, dichos precios deberían ser muy similares si las condiciones contractuales pactadas tanto con las partes vinculadas como con las no vinculadas no fueran diferentes a tal punto que pudiesen afectar la determinación del precio.

Otro ejemplo, podría darse a través de la comparación del precio pactado en la transacción de un bien o servicio entre dos o más empresas vinculadas, con un precio público competitivo. Es decir, si el bien o servicio transado entre las empresas vinculadas, donde ellas determinan el precio en torno a una negociación privada, es a la vez cotizado en un mercado público, donde los precios se forman por la intervención de varios agentes, se podrá llevar a cabo una comparación entre el precio convenido entre las partes vinculadas, con el precio de cotización del bien en fechas similares en dicho mercado. Si los precios pactados entre las partes vinculadas son similares a los cotizados en un mercado público, entonces se considera que dichos precios se encuentran a valores de mercado. De existir diferencia, esto podría indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas vinculadas no están sobre la base del principio del operador independiente.

Ahora bien, “Un caso ilustrativo de necesidad de ajustes es aquel en el que las circunstancias que rodean las ventas vinculadas y no vinculadas son idénticas, salvo por el hecho de que el precio de venta en la operación vinculada es un precio de entrega y el de la operación no vinculada es un precio F.O.B. (fábrica). Las diferencias en las condiciones del transporte y del seguro suelen tener un efecto observable y razonablemente cuantificable sobre el precio. Por tanto, para determinar el precio de las ventas en el mercado libre se deben efectuar ajustes en el precio que subsanen las diferencias en las condiciones de la entrega” **(Numeral 2.19, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

De otra parte, cuando se trate de operaciones de adquisición de activos usados realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a sus vinculados, la aplicación del método de Precio Comparable no Controlado será mediante la presentación de la factura de adquisición del activo nuevo al momento de su compra a un tercero independiente y la aplicación posterior de la depreciación que ya se ha amortizado desde la adquisición del activo, permitida de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. **(Inciso 2 Numeral 1, Artículo 260-3 del Estatuto Tributario)**

El método precio comparable no controlado podría resultar el más sencillo en su aplicación, ya que pretende analizar una operación celebrada con un vinculado económico o parte relacionada, frente a otra operación de la misma naturaleza llevada a cabo con o entre partes independientes.

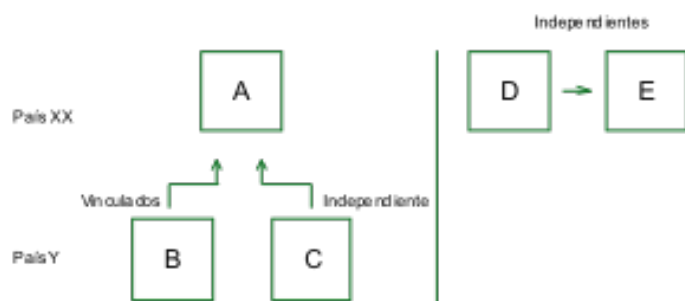
Su utilización tiene como fundamento esencial el considerar el precio pactado de los bienes o servicios con o entre partes independientes, teniendo en cuenta en mayor grado las características atribuibles al producto, que pudieran permitir un resultado más objetivo, como son:

- La composición del producto o servicio.
- La calidad del producto o servicio.
- Los términos de venta.
- Los intangibles asociados.
- El nivel de distribución.
- El mercado geográfico.

La aplicación de este método queda sujeta a la similitud de los bienes o servicios que se pretende comparar. No obstante, debe tenerse en cuenta que la comparabilidad también puede ser lograda mediante un número razonable de ajustes, que en todo caso no deben afectar materialmente el precio a comparar.

El éxito en la aplicación de este método entonces dependerá de contar con productos o servicios comparables, empresas comparables y de la realización de ajustes razonables y precisos.

Metodología del PC (Ejemplo)



Una empresa **A** ubicada en el país **XX** compra a su vinculado económico **B** en el país **Y** sal para consumo animal.

A su vez, **A** compra sal para consumo animal de otro proveedor independiente **C** en el país **Y**.

De igual forma en el país **XX** existen las empresas **D** y **E**, que realizan la misma operación con el mismo tipo de producto y no tienen vinculación económica.

En este caso se podrá comparar el precio de venta entre **A** y **B** con el precio pactado entre **A** y **C** siempre que se observen entre otros requisitos los siguientes:

- La sal sea de la misma o parecida calidad, tipo y cantidad.
- Las transacciones ocurran durante el mismo lapso de tiempo, en la misma etapa de producción/distribución y bajo las mismas o parecidas condiciones.

Los términos de venta sean iguales o similares.

Aunque no se cumplieran, entre otras, las anteriores condiciones, esas transacciones se podrían comparar si fuera posible realizar ajustes razonables mediante los cuales se eliminaran las diferencias existentes entre dichas operaciones.

De igual forma, podrían compararse los precios entre **A** y **B** con los pactados entre **D** y **E**, siempre que se observen entre otros requisitos los siguientes:

- Ambos productores estén en un mercado igual o similar.
- Ambos compradores estén en un mercado igual o similar
- Las transacciones ocurran durante el mismo lapso de tiempo, en la misma etapa de producción/distribución y bajo condiciones iguales o similares.
- Los términos de venta sean iguales o similares.

Aunque no se cumplieran, entre otras las anteriores condiciones, esas transacciones se podrían comparar si fuera posible realizar ajustes razonables mediante los cuales se eliminarán las diferencias existentes entre dichas operaciones.

4.5.1.2 Método precio de reventa (PR)

En éste método el precio de adquisición de bienes o servicios entre vinculados es calculado como el precio de reventa a partes independientes menos el porcentaje de utilidad bruta que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este método, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas. **(Numeral 2, Artículo 260-3 del Estatuto Tributario)**

El método de reventa puede ser aplicable en los casos de empresas cuyo énfasis económico está en la distribución, ya que éste permite establecer el precio de adquisición de los bienes o servicios, disminuyendo para el efecto el margen bruto de utilidad. Sin embargo, el uso del método de reventa dejará de ser apropiado cuando existan diferentes niveles de distribución o diferentes funciones realizadas sujetas a comparación.

Dicho de otra forma, parte del precio al que una empresa vinculada le vende a una independiente, al cual se le reduce el margen bruto que cubre el costo y la ganancia del revendedor. Ese margen bruto es el obtenido por las empresas en transacciones comparables. El resultado será el precio al cual se debió adquirir el producto original.

En conclusión, lo que permite este método es comparar los márgenes brutos de operaciones entre vinculados con los obtenidos por partes independientes, por ello a la hora de llevar a cabo la comparabilidad debe tenerse en cuenta:

- El margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre bienes o servicios comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables, y
- El margen que obtiene un revendedor independiente en operaciones no controladas o independientes comparables.

A diferencia del método del precio comparable no controlado, este otorga mayor énfasis al análisis funcional de la empresa que a las características físicas del producto, sin embargo, se requiere que el bien o servicio no haya sido afectado o que no se le haya agregado un valor al mismo. Conlleva entonces, una comparación en detalle de las funciones llevadas a cabo, los términos contractuales y los riesgos asumidos por las partes vinculadas, así como por las no vinculadas. La referencia a las funciones tiene que ver con la actividad o actividades que llevan a cabo los distribuidores.

Según la OCDE "(...) una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable) a los efectos de la aplicación del método del precio de reventa cuando se cumple una de las dos condiciones siguientes: a) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las dos operaciones que se comparan, o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen del precio de reventa en el mercado libre; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias. A la hora de establecer comparaciones con el objeto de aplicar el método del precio de reventa, suelen ser necesarios menos ajustes que subsanen las

diferencias entre los productos que al aplicar el método del precio libre comparable, ya que es menos probable que las diferencias menores entre productos tengan un efecto tan importante sobre los márgenes de beneficio como el que tienen sobre el precio.” **(Numeral 2.23, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

De manera que cuando las operaciones no vinculadas y las vinculadas son comparables en la generalidad de sus características excepto en el producto mismo, este método generalmente resultaría más fiable que el método del precio comparable no controlado, salvo cuando pueden realizarse ajustes suficientemente precisos que puedan tener en cuenta las diferencias en los bienes o servicios objeto de la operación.

Ahora bien, “Aunque en el método del precio de reventa se puedan permitir mayores diferencias entre los productos, los bienes transmitidos en un operación vinculada deben seguir siendo comparables al os transmitidos en la operación no vinculada. Cuando mayor sean las diferencias, más diferencias se observarán también entre las funciones desarrolladas por las partes de las operaciones vinculada y no vinculada. Aunque al utilizar el método del precio de reventa se necesite una menor comparabilidad entre los productos, no deja de ser cierto que los productos con mayor comparabilidad arrojan mejores resultados. Por ejemplo, cuando en la operación intervenga un intangible valioso o único, la similitud de los productos cobrará mayor importancia, y se le debe prestar especial atención para garantizar la validez de la comparación.” **(Numeral 2.25, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Adicionalmente, señala la OCDE que “(...) Cuando se observen diferencias sustanciales que afecten a los márgenes brutos obtenidos en las operaciones vinculadas e independientes (por ejemplo, en la naturaleza de las funciones desarrolladas por las partes que intervienen en la operación), será necesario practicar ajustes que subsanen esas diferencias. El grado y precisión de los ajustes afectarán a la fiabilidad relativa del análisis efectuado en el marco del método del precio de reventa en terminados casos concretos.” **(Numeral 2.28, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Los ajustes que se podrían realizar a efectos de la comparación de las operaciones entre vinculados y entre partes independientes, serían entre otros, los crediticios, riesgos de inventario, costos de transporte y, en general, cualquiera que permitiera cuantificar las diferencias que puedan presentarse entre unas y otras.

Finalmente, es de anotar que “Es más fácil determinar un margen del precio de reventa apropiado cuando el revendedor no añade un valor sustancial al producto. En cambio, puede ser más difícil utilizar el método del precio de reventa para llegar a un precio de plena competencia, cuando, antes de la venta, los bienes son objeto de una nueva transformación o se incorporan a un producto más complejo de tal modo que pierden su identidad o se transforman (por ejemplo, cuando se unen componentes en un producto acabado o semi-acabado). Otro ejemplo en el que el margen del precio de reventa exige particular cuidado es cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados

al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede calcularse fácilmente.” **(Numeral 2.29, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Metodología del PR (Ejemplo)



Representación gráfica para el análisis del método precio de reventa.

En la gráfica se puede observar que las sociedades **A** y **B** se encuentran controladas por la sociedad **X**, lo que permitiría suponer que las transacciones de bienes o servicios entre dichas sociedades, podrían ser llevadas a cabo a precios que no respondieran a las fuerzas del mercado, sino a necesidades corporativas de planeación fiscal, necesidades que podrían ser alcanzadas mediante la manipulación de los precios de transferencia entre las sociedades pertenecientes al grupo en este ejemplo, máxime si dichas sociedades se encuentran en diferentes jurisdicciones fiscales.

Supóngase que la sociedad **B** será la parte a analizar. Para ello el método precio de reventa establece que si la parte examinada (**B**) lleva a cabo la compra de un bien o servicio a una

sociedad vinculada (**A**) y a su vez, vende dicho bien o servicio a una sociedad no relacionada (**C**), el precio de mercado que se pacte para esa operación (**A** y **B**) debe ser similar al pactado para la operación entre **B** y **C** en la actividad de reventa menos un margen bruto adecuado que permita al revendedor (**B**) cubrir sus gastos de venta y administración y además obtener una utilidad apropiada.

Este método establecería un precio de compra de mercado de la sociedad **B** a la sociedad vinculada (**A**), a partir del precio de venta que realizaría dicha empresa (**B**) a una parte no vinculada (**C**).

Lo que este método establece en términos formales es lo siguiente:

$$PA = PR (1 - Mb)$$

Donde:

PA = Precio de adquisición o de mercado al que deben pactar las sociedades vinculadas con la operación. En el ejemplo entre **A** y **B**.

PR = Precio de reventa pactado entre dos empresas independientes. En el ejemplo entre **B** y **C**.

$$Mb = (\text{Margen bruto de utilidad o margen del precio de reventa}) = UB / VN$$

Donde:

UB = Utilidad bruta.

VN = Ventas netas.

Margen bruto (Mb): Este margen representa el porcentaje de utilidad bruta que se genera con las ventas de la empresa. Se define como el cociente entre la utilidad bruta y las ventas netas. Es utilizado normalmente para llevar a cabo el análisis de las actividades de distribución, toda vez que representa el retorno sobre el costo de las ventas. Este margen es sensible en relación con las diferencias en la clasificación de los gastos entre costos de ventas y gastos operativos.

4.5.1.3 Método costo adicionado (CA)

Este método valora bienes o servicios entre vinculados al costo, al que se le debe sumar el porcentaje de utilidad bruta que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este método, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas. **(Numeral 3, Artículo 260-3, Estatuto Tributario)**

Este método es utilizado para la determinación de los precios de transferencia para productores de bienes y/o servicios que efectúan ventas a vinculados, tomando como base el costo de producción de los bienes o servicios vendidos al vinculado económico o parte relacionada; en tal caso, el precio de transferencia se podrá determinar sumando al costo de producción un margen o porcentaje que, a su vez, equivaldría al margen que el productor de un bien o servicio obtendría cuando realiza la misma operación con una parte independiente.

Puede ser aplicable a empresas productoras, en la medida en que se da un mayor énfasis a las funciones llevadas a cabo que a las características físicas del producto. Generalmente, es utilizado

en la venta de productos en proceso entre empresas vinculadas, en la prestación de servicios y cuando el productor no ha desarrollado un bien intangible propio.

La OCDE afirma respecto de las diferencias en las operaciones que: “[...] una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (es decir, es una operación no vinculada comparable) a los efectos de aplicar el método del coste incrementado si se da una de las dos condiciones siguientes: a) ninguna de las diferencias (si las hubiera) entre las operaciones que se comparan, o entre las empresas que llevan a cabo esas operaciones, influye significativamente en el margen incrementado sobre el coste en el mercado libre; o b) pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes que puedan provocar esas diferencias [...]” **(Numeral 2.41, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010)**

Los ajustes asociados a este método pueden deberse, entre otros, a diferencias en la rotación anual del inventario de la compañía, los términos contractuales, los costos de transporte, o cualquier otra diferencia que resulte igualmente identificable y cuantificable.

El método de costo adicionado puede resultar conveniente cuando se trata de validar una operación de compraventa de bienes o servicios efectuada entre vinculados, cuando estos tienen un proveedor no vinculado o relacionado.

A efectos de llevar a cabo la comparabilidad en el CA, pueden tenerse en cuenta el margen obtenido en una operación con un no

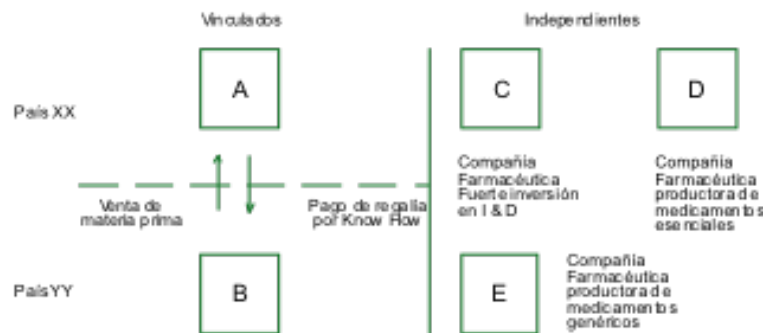
vinculado económico o tercero independiente y el obtenido en una operación realizada por terceros no vinculados que le venden a su vez a no vinculados.

Al respecto, la OCDE señala que “(...) al aplicar el método del costo incrementado se debe prestar atención a la aplicación de un margen comparable a una base de costes comparable. Por ejemplo, si el proveedor en la operación independiente objeto de comparación para la aplicación del método del coste incrementado utiliza activos empresariales arrendados en el desarrollo de su actividad, la base de costes no puede ser comparable sin ajustes cuando el proveedor en la operación vinculada sea propietario de sus activos. El método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen incrementado sobre los costes aplicado en una operación vinculada y el margen sobre costes obtenido en una o más operaciones no vinculadas comparables. Por tanto, las diferencias entre las operaciones vinculadas y no vinculadas que afectan a la cuantía del margen deben analizarse para determinar qué ajustes deben realizarse en los márgenes correspondientes a las operaciones no vinculadas. **(Numeral 2.44, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010)**

Otro aspecto importante de la comparabilidad es la homogeneidad de la contabilidad. Cuando las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada difieren, los datos utilizados deberán ajustarse adecuadamente al objeto de asegurar, en aras de la coherencia, que los costes utilizados son del mismo tipo. Los márgenes de beneficio

bruto deben cuantificarse de forma que permitan la comparación entre la empresa asociada y la empresa independiente. Además, las empresas pueden tratar de forma distinta los costes que afectan a los márgenes de beneficio bruto que deberán tenerse en cuenta para conseguir una comparabilidad fiable. En algunos casos puede resultar necesario considerar determinados gastos de explotación con el objeto de lograr coherencia y comparabilidad; en estas circunstancias el método del coste incrementado comienza a aproximarse al análisis del beneficio neto más que del beneficio bruto. (...) **(Numeral 2.46, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010)**

Metodología del CA (Ejemplo)



Representación gráfica para el análisis del Costo Adicionado.

Como puede observarse en la gráfica, las sociedades **B** y **C** son vinculados, ya que ambas están controladas por una misma sociedad (Sociedad **X**). Supóngase que la sociedad analizada será B. En consecuencia, el precio de transferencia entre las sociedades **B** y **C** será el que deba probarse para ver si está operando a valores de mercado.

De acuerdo con este método, el precio al que **B** le debe vender el bien o servicio a la sociedad **C** debe ser un precio suficiente para cubrir los costos y gastos involucrados en la operación, más un margen adecuado de utilidad de mercado que hubieran pactado dos o más empresas independientes.

Este método establece un precio de venta de mercado de la sociedad **B** a la sociedad vinculada **C**, a partir del precio de compra que realiza dicha empresa **B** a una parte no vinculada **A**.

Lo que este método establece en términos formales es lo siguiente:

$$PM = \text{Costo} (1 + Ub)$$

Donde:

PM = Precio de mercado al que deben pactar las sociedades vinculadas en la operación. En el ejemplo entre **B** y **C**.

Costo = Costo de los bienes y servicios pactado entre dos empresas independientes. En el ejemplo entre **A** y **B**.

$$Ub = (\text{Porcentaje de utilidad bruta}) = UB/CV$$

Donde:

UB = Utilidad bruta.

CV = Costo de ventas netas.

4.5.2 Métodos no tradicionales de precios de transferencia o de márgenes de utilidad (basados en las utilidades de la operación)

Estos métodos buscan evaluar la rentabilidad obtenida en las operaciones tanto por los vinculados y como por las partes independientes, siempre que se tengan funciones y riesgos similares, con el fin de determinar si las condiciones entre dichos vinculados responden a las de plena competencia.

Estos métodos serán aplicables en aquellos casos en los que por la complejidad de las operaciones se dificulte la utilización de los tres métodos tradicionales. Para el efecto se deben tener en cuenta los motivos por los cuales se rechazan los métodos tradicionales y su sujeción al principio de plena competencia, así como los ajustes y confiabilidad de los datos utilizados en el análisis.

La aplicación de estos métodos partirá del examen de la rentabilidad o beneficio obtenidos por empresas vinculadas y no vinculadas, en los cuales la similitud física entre los bienes o servicios ya no es relevante.

Al respecto, la OCDE considera que:

“[...] Hay situaciones en las que los métodos basados en el resultado de las operaciones resultan más apropiados que los métodos tradicionales basados en las operaciones. Por ejemplo, aquellos en los que cada una de las partes realiza aportaciones valiosas y únicas a la operación vinculada, o cuando las partes llevan a cabo actividades muy integradas, lo que puede hacer que el método de la distribución del resultado resulte mucho más apropiado

que un método unilateral. Puede citarse otro ejemplo: cuando no se dispone de información pública y fiable sobre terceros en relación con el margen bruto, o esta es muy escasa, la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones puede resultar difícil salvo cuando existan comparables internos, por lo que los métodos basados en el resultado de las operaciones pueden ser los más apropiados a la vista de la información disponible. **(Numeral 2.4, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Igualmente afirma que:

“[...] no resulta apropiado recurrir a un método basado en el resultado de las operaciones únicamente porque los datos relativos a las operaciones no vinculadas sean difíciles de obtener o incompletos en uno o más aspectos. Al evaluar la fiabilidad de los métodos basados en el resultado de las operaciones, deben volver a examinarse los mismos criterios citados en el párrafo 2.2 conducentes a la conclusión inicial de que no es posible aplicar de forma fiable un método tradicional basado en las operaciones en unas circunstancias concretas.

Los métodos basados en los resultados son aceptables únicamente en la medida en que resulten compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, especialmente por lo que respecta a la comparabilidad. Esto se logra aplicando los métodos de forma que se aproximen a la determinación de precios de plena competencia. La aplicación del principio de plena competencia se basa, por lo general, en una comparación del precio, el margen o los beneficios de una cierta

operación vinculada con el precio, margen o beneficio de una operación comparable realizada entre empresas independientes. En el caso de un método de distribución del resultado, el principio de plena competencia se basa en una aproximación a la distribución de beneficios que realizarían empresas independientes si llevaran a cabo esas operaciones. [...]”. **(Números 2.5 y 2.6. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

4.5.2.1 Método márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU)

Consiste en determinar, en operaciones entre vinculados, la utilidad de operación que hubieran obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. **(Numeral 4, Artículo 260-3, Estatuto Tributario)**

La OCDE al referirse a este método señala:

“[...]

El método del margen neto operacional estudia el beneficio neto calculado sobre una magnitud apropiada (por ejemplo los costes, las ventas o los activos) que un contribuyente obtiene por razón de una operación vinculada (o una serie de operaciones que resulte adecuado agregar en virtud de lo expuesto en los párrafos 3.9 a 3.12). Por tanto, el método del margen neto operacional se aplica de forma similar a los métodos del coste incrementado y del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que resulte fiable, el método del margen neto operacional debe aplicarse de forma similar

a como se aplican los métodos del precio de reventa o del coste incrementado. En concreto, esto supone que el indicador del beneficio neto que el contribuyente obtiene de la operación vinculada (u operaciones que resulte adecuado agregar en virtud de lo expuesto en los párrafos 3.9 a 3.12) debe determinarse teóricamente tomando como referencia el indicador del beneficio neto que ese mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables realizadas en el mercado libre, es decir, tomando como referencia “comparables internos” [...] Cuando no sea posible proceder de este modo, puede utilizarse como pauta el margen neto que hubiera obtenido una empresa independiente en una operación comparable (“comparable externo”); [...] Es necesario practicar un análisis funcional de las operaciones vinculadas y no vinculadas a fin de determinar su comparabilidad, así como los ajustes necesarios para obtener resultados fiables. Asimismo deben aplicarse los restantes criterios de comparabilidad y, en concreto, los de los párrafos 2.68 a 2.75. [...]”. **(Numeral 2.58, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Este método analiza la utilidad operativa sobre una base apropiada a la transacción mediante el uso de indicadores financieros y compara la utilidad de operación obtenida con partes vinculadas, con la utilidad de operación obtenida en operaciones no vinculadas o con terceros independientes.

Como lo que se busca es probar que el margen operacional que obtiene un contribuyente en operaciones vinculadas sea similar a los márgenes operacionales que están obteniendo en operaciones no vinculadas empresas compara-

bles independientes, se hace necesario un análisis funcional de la empresa vinculada y de las empresas independientes, a fin de determinar si las operaciones son comparables y qué ajustes deberán realizarse para obtener resultados confiables teniendo en cuenta las diferencias en clasificaciones contables, en las condiciones de venta, en los riesgos monetarios, en los riesgos de inventario, en el nivel del mercado y en los ciclos de negocio, entre otros.

La ODCE señala en sus directrices que:

“[...]

Siempre es necesario llevar a cabo un análisis de comparabilidad a fin de seleccionar y aplicar el método de determinación de precios de transferencia más apropiado, y el proceso de selección y aplicación del método del margen neto operacional no debe resultar menos fiables que el de los restantes métodos. En la aplicación del método del margen neto operacional, la buena práctica consiste, al igual que con cualquier otro método, en seguir el proceso típico de identificación de operaciones comparables y de utilizar los datos así obtenidos, como se describe en el párrafo 3.4, u otro proceso equivalente destinado a garantizar la solidez del análisis. [...]”. **(Numeral 2.68, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Todos los factores que tengan un efecto importante sobre la rentabilidad de las operaciones analizadas y de las comparadas necesitarán ser ajustados, tal como lo menciona la OCDE en sus directrices:

“[...] Los precios probablemente resulten afectados por las diferencias en los productos y los márgenes brutos probablemente lo sean por las diferencias en las funciones, pero los indicadores de beneficio neto se distorsionan menos por esas diferencias. Como ocurre con los métodos del precio de reventa y del coste incrementado, a los que se parece el método del margen neto operacional, esto no significa que una mera similitud de funciones entre dos empresas lleve necesariamente a comparaciones fiables. Admitiendo que, a fin de aplicar este método, se puedan aislar funciones similares entre el amplio abanico de las que las empresas pueden desempeñar, los indicadores de beneficio neto relacionados con esas funciones pueden seguir sin ser automáticamente comparables cuando, por ejemplo, las empresas en cuestión ejercen las funciones en distintos sectores económicos o en mercados con distintos niveles de rentabilidad. Cuando las operaciones comparables no vinculadas que se emplean son las de una empresa independiente, es necesario que exista un elevado grado de similitud en distintos aspectos entre la empresa asociada y la empresa independiente en cuestión, a fin de poder comparar las operaciones vinculadas. Existen múltiples factores, distintos de los productos y las funciones, que pueden repercutir significativamente en los indicadores de beneficio neto”. **(Numeral 2.69, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

Debe observarse, sin embargo, que la confiabilidad de dichos ajustes condiciona la confiabilidad del mismo análisis, en este sentido la OCDE establece en las mismas directrices que:

“[...] Otro aspecto importante de la comparabilidad es la coherencia de las cuantificaciones efectuadas. Los indicadores de beneficio neto de la empresa asociada y los de la empresa independiente deben medirse de forma coherente. Asimismo, entre las empresas pueden darse diferencias en el tratamiento de los gastos de explotación y de otros gastos que afecten a los márgenes netos, tales como las amortizaciones, las reservas o las provisiones, que deberán subsanarse a fin de alcanzar un nivel de comparabilidad fiable”. **(Numeral 2.75)**

En resumen, en la aplicación de este método, los márgenes operacionales de los vinculados y de los independientes necesitarán ser determinados de forma coherente, para lo cual se requerirá de la eliminación de las diferencias en el tratamiento de los gastos que puedan afectar los márgenes, a fin de alcanzar un nivel de comparabilidad aceptable.

Para el análisis, en este método la OCDE sugiere:

“[...] Para la aplicación del método del margen neto operacional, la selección del indicador de beneficio neto más apropiado debe seguir las pautas contenidas en los párrafos 2.2 y 2.8 referidas a la selección del método más apropiado en función de las circunstancias del caso. Es necesario considerar las ventajas y los inconvenientes de los distintos posibles indicadores; la corrección del indicador elegido a la vista de la naturaleza de la operación vinculada,

determinada específicamente mediante un análisis funcional; la disponibilidad de información fiable (en concreto sobre los comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método del margen neto operacional sobre la base de ese indicador; y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas, incluida la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que puedan ser necesarios para eliminar las diferencias entre ellos cuando se aplique el método del margen neto operacional sobre la base de ese indicador. Estos factores se analizan más adelante en relación con la determinación del beneficio neto y su cálculo [...].”

“[...] Como cuestión de principio, al determinar el indicador de beneficio neto para la aplicación del método del margen neto operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que (a) están directa o indirectamente relacionados con la operación vinculada objeto de análisis y (b) están relacionados con la explotación de la actividad. [...]”. (Numerales 2.76 y 2.77, Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).

En relación con algunos conceptos que deben ser observados al momento de la comparabilidad, las guías sostienen:

“[...] Los ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada objeto de revisión deben excluirse cuando afecten significativamente a la comparabilidad con las operaciones no vinculadas. Para poder determinar o comprobar el beneficio neto que obtiene el contribuyente por una operación vinculada (o el procedente de operaciones que deben agregarse siguiendo lo establecido en los párrafos 3.9 a 3.12) es necesario disponer de un cierto grado de segmen-

tación de sus datos financieros. Por tanto, sería inadecuado aplicar el método del margen neto operacional al nivel de toda la empresa si esta lleva a cabo distintas operaciones vinculadas que no pueden compararse sobre una base agregada con las de una empresa independiente. [...]”. **(Numeral 2.78)**

“[...] De forma similar, al analizar las operaciones entre empresas independientes con la profundidad necesaria, deben excluirse de la comparación aquellos beneficios atribuibles a operaciones que no resulten similares a las operaciones vinculadas objeto de examen. Finalmente, cuando se recurra a la utilización de indicadores de beneficio neto de una empresa independiente, los beneficios atribuibles a las operaciones de la empresa independiente no deben estar distorsionados por las operaciones vinculadas de esa empresa. [...]”. **(Numeral 2.79)**

“[...] Los elementos no relacionados con la explotación, tales como los ingresos y gastos en concepto de intereses y los impuestos sobre la renta, deben excluirse de la determinación del indicador de beneficio neto. En términos generales, también deben excluirse los elementos excepcionales y extraordinarios de naturaleza no recurrente. Sin embargo, esto no es siempre así dado que puede haber situaciones en las que lo apropiado es incluirlos, dependiendo de las circunstancias del caso, de las funciones asumidas y de los riesgos soportados por la parte objeto de análisis. Incluso cuando estos elementos excepcionales y extraordinarios no se tienen en cuenta en la determinación del indicador de beneficio neto, puede resultar útil su revisión porque pueden proporcionar información útil a los efectos del análisis de comparabilidad [...]”. **(Numeral 2.80)**

“En aquellos casos en los que existe una correlación entre las condiciones de crédito y los precios de venta, puede ser apropiado reflejar en el cálculo del indicador de beneficio neto las rentas percibidas en concepto de intereses respecto del capital circulante a corto plazo, o proceder a un ajuste del capital circulante. [...]”. **(Numeral 2.81)**

En relación con el tema de la inclusión de pérdidas o ganancias originadas por la diferencia en cambio, las Directrices de la OCDE en su numeral 2.82 sostienen: “[...] La inclusión o exclusión de las pérdidas y ganancias de cambio de moneda en la determinación del indicador de beneficio neto plantea un cierto número de problemas de comparabilidad, difíciles de resolver. Primero, es necesario considerar si las ganancias o pérdidas de cambio pueden contabilizarse como ganancias o pérdidas de naturaleza comercial (por ejemplo, las ganancias o pérdidas de cambio de las cuentas de clientes o proveedores) y si la parte objeto de análisis es o no responsable de ellas. En segundo lugar, es necesario considerar toda cobertura del riesgo de cambio sobre las cuentas por cobrar o por pagar subyacentes, y tratarla del mismo modo en la determinación del beneficio neto. En efecto, si se aplica el método del margen neto operacional a una operación en la que el riesgo de cambio lo soporta la parte objeto de análisis, las ganancias o pérdidas de cambio deben contabilizarse de forma coherente (bien en el cálculo del indicador de beneficio neto o por separado) [...]”.

Respecto del tratamiento contable dado por terceros potencialmente comparables la OCDE determina que:

[...] Pueden plantearse problemas de comparabilidad difíciles de resolver cuando el tratamiento contable de algunos elementos por terceros potencialmente comparables es incierto o no permite un cálculo o ajuste fiable [...] Esto puede ocurrir especialmente en el caso de los costes de depreciación y amortización, las opciones de compra sobre acciones y los costes de pensiones. La decisión de si incluir o no estos elementos en la determinación del indicador del beneficio neto para aplicar el método del margen neto operacional dependerá de la importancia relativa de los efectos que se prevea que puede provocar sobre la adecuación del indicador de beneficio neto a las circunstancias de la operación y sobre la fiabilidad de la comparación [...]”. **(Numeral 2.84)**

Una ventaja en la utilización del método márgenes transaccionales de utilidad de operación, es el hecho de que los parámetros de comparabilidad resultan menos exigentes que en aquellos métodos que están basados en el análisis directo de los precios de los bienes o servicios, ya que los márgenes de utilidad están menos afectados por las diferencias en las operaciones que se desea comparar.

Sin embargo, entre las desventajas de este método que resalta la doctrina internacional están, en primer lugar, el que el margen de utilidad de operación de la empresa puede verse afectado por factores que podrían tener poca relación con los precios o los márgenes brutos de operaciones con partes vinculadas; por ello, será necesario prestar especial atención a los comparables que se utilicen en la aplicación de este método. En segundo lugar, se requerirá información confiable sobre los márgenes de

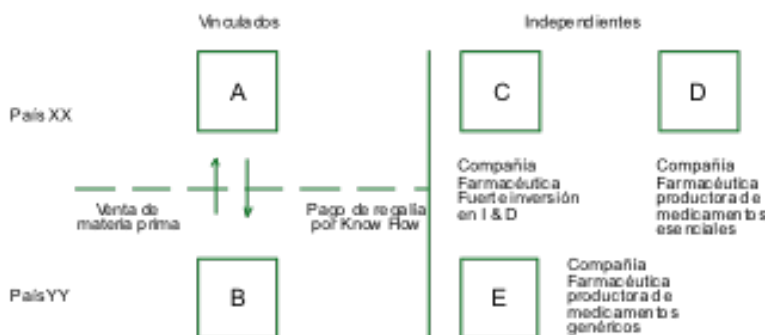
utilidad de operación realizados en operaciones comparables, en un contexto de empresas no vinculadas; dicha información tal vez resulte difícil de hallar y en caso de encontrarse pudiera no ser de mucha utilidad para los efectos que se requiere.

Metodología del TU

Para la aplicación de este método, deben tenerse en cuenta los siguientes fundamentos:

- Definir la parte a analizar
- Realizar análisis funcional
- Segmentar operaciones a evaluar de la parte analizada y la información financiera correspondiente
- Determinar periodo de años a utilizar
- Búsqueda y selección de compañías comparables con base en el análisis funcional de la compañía examinada (Previo descarte de operaciones internas comparables).
- Análisis de resultados financieros de la parte analizada y de las compañías comparables.
- Ajustes por diferencias significativas.
- Selección de indicadores de utilidad.
- Cálculo del rango de mercado.

Ejemplo



Una empresa **A** ubicada en el país **XX** compra a su vinculado económico **B** en el país **Y** materia prima para la producción de un medicamento esencial.

Se puede entonces comparar el margen operativo obtenido en las operaciones entre **A** y **B** con el margen operativo obtenido por empresas independientes (**C**, **D**, **E**) teniendo en cuenta el análisis funcional determinado previamente y de ser necesario, realizando ajustes cuantitativos y cualitativos razonables.

Para determinar mediante el método TU si una empresa está operando a valores de mercado, resulta necesario establecerlo mediante la utilización de un indicador de rentabilidad o de alguna razón financiera que será de gran importancia para establecer el grado de confiabilidad del análisis llevado a cabo.

Estos indicadores serán entonces las razones de comparación para determinar el valor de mercado de las operaciones evaluadas.

La selección del indicador de rentabilidad deberá estar acorde con el tipo de actividad y demás hechos y circunstancias, atendiendo a la naturaleza del tipo de la operación analizada y la disponibilidad y calidad de la información obtenida. **(Numeral 4, Literal C, Artículo 4, Decreto 3030 de 2013)**

Podrán utilizarse indicadores de rentabilidad como:

a) **Margen operacional (MO):** El margen operacional de utilidad o rentabilidad operacional muestra la rentabilidad de la empresa en desarrollo de su objeto social. Se define como la razón entre la utilidad operacional y las ventas netas de una empresa. Este margen es utilizado normalmente para empresas dedicadas a actividades de manufactura, igualmente para aquellas empresas dedicadas a actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen adicionalmente

erogaciones con vinculados que se reflejan en la partida de gastos de los estados financieros. En otras palabras, es utilizado para funciones de ventas y distribución, donde las utilidades operacionales se ven reflejadas más claramente en el estado de resultados que en el balance general. El margen de operación está afectado por todos los gastos operacionales, de ventas y distribución, con lo cual se obtiene el margen que corresponde a la actividad principal de la empresa. De manera general, se puede afirmar que este margen es menos sensible a las diferencias en la distribución de los gastos entre costos de ventas o gastos operativos.

$$MO = UO / VN$$

Donde:

MO = Margen operacional de utilidad o rentabilidad operacional.

UO = Utilidad operacional.

VN = Ventas netas.

b) Margen sobre costos y gastos: Se define como la razón entre la utilidad operacional de una empresa sobre la suma de sus costos más los gastos. Es utilizado corrientemente en empresas prestadoras de servicios, ensambladoras y manufactureras, cuando la actividad se debe medir como una proporción de las utilidades sobre costos y gastos. Este tipo de relación es sensible al uso del capital.

$$MCG = UO / (C + G)$$

Donde:

MCG = Margen sobre costos y gastos.

UO = Utilidad de operación.

C = Costo de ventas.

G = Gastos de administración y ventas o gastos operativos.

c) Rendimiento sobre activos (ROA): También llamado “Rentabilidad operativa del activo”.

El rendimiento sobre activos se define como la razón de la utilidad neta entre el nivel de activos operativos utilizados en las actividades de la empresa. De manera general se utiliza cuando es claro que la empresa bajo análisis obtiene sus retornos fundamentalmente del uso de sus activos operativos.

$$ROA = (Utilidad operativa / Ventas) \times (Ventas / Activo Total) = Utilidad operativa / Activo Total.$$

El primer indicador, utilidad operativa/ventas, se denomina “margen de utilidad operativa”. Este índice mostrará la utilidad operativa que obtiene la empresa por cada peso que vende. El segundo índice, Ventas/Activo Total, se denomina “rotación de activos de operación”; éste mostrará la capacidad de generación de ventas de la empresa por cada peso comprometido en activos de operación.

Las ventajas de utilizar esta razón son su menor sensibilidad a las diferencias en las clasificaciones contables entre gastos operativos y costo de ventas; y el requerir una menor comparabilidad en las funciones desempeñadas.

Entre las desventajas se señala su dependencia de la información del balance general, el cual

puede no reflejar de manera exacta los valores de mercado o plena competencia, o puede depender de clasificaciones en el balance general de la compañía, las cuales pueden resultar arbitrarias.

d) Retorno sobre patrimonio (RSP): Este indicador muestra qué porcentaje representan sobre el patrimonio las utilidades netas. El retorno o rentabilidad sobre el patrimonio corresponde al rendimiento tanto de los aportes de los asociados como del superávit acumulado durante la vida social.

Igual a:

RSP = Retorno sobre patrimonio.

$RSP = (Utilidad\ neta / Patrimonio) \times 100 = \%$

e) Razón Berry: La Razón Berry se define como la relación entre la utilidad bruta sobre el total de gastos de operación y ventas.

Razón Berry = Utilidad bruta / Gastos de Operación y ventas.

Esta razón se caracteriza por ser especialmente sensible a las diferencias en la clasificación contable entre gastos operativos y el costo de ventas.

Como ventajas derivadas de la utilización de esta razón se señalan: Para su análisis se requiere solamente información del estado de resultados; mide el retorno sobre los gastos operativos y supera las diferencias que se puedan presentar en relación con las funciones desempeñadas.

Entre las desventajas se señala el hecho de estar afectada por diferencias en la intensidad en el uso del capital.

Finalmente, se recomienda tener en cuenta respecto de la utilización de datos agregados de terceros, que si bien el problema no es exclusivo de este método en la práctica sí se presenta de forma más frecuente cuando se acude a él. La OCDE al respecto manifiesta:

“[...]”

El problema surge porque es frecuente la carencia de datos públicos que permitan determinar los indicadores de beneficio neto de terceros a nivel de sus operaciones, hecho que determina la necesidad de que exista comparabilidad suficiente entre las operaciones vinculadas y las operaciones comparables no vinculadas. Dado que es frecuente que los únicos datos disponibles de terceros sean los datos agregados referidos al conjunto de la sociedad, las funciones ejercidas por la parte no vinculada en sus operaciones globales deben alinearse estrechamente con las funciones desarrolladas por la parte objeto de análisis en sus operaciones vinculadas a fin de poder utilizar las funciones de la parte no vinculada en la determinación de un resultado de plena competencia de la parte objeto de análisis. El objetivo general es el de determinar un nivel de segmentación que permita obtener comparables fiables de la operación vinculada en función de las características del caso concreto. Cuando sea imposible en la práctica llegar al nivel de desagregación considerado como ideal en estas Directrices, seguirá siendo importante tratar de encontrar los comparables más fiables posibles,[...] procediendo a los ajustes necesarios fundamentados en la información de la que se disponga. [...]” **(Numeral 2.103, (Numeral 2.76,**

Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).

4.5.2.2 Método de partición de utilidades (PU)

Este método identifica las utilidades a ser repartidas entre vinculados por las operaciones en las que estos participen y posteriormente asigna dichas utilidades entre las partes vinculadas sobre una base económica válida, en las proporciones que hubieran sido asignadas si dichas partes vinculadas hubieran actuado como partes independientes de conformidad con el principio de plena competencia y considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos asumidos por cada una de las vinculadas en las operaciones entre ellas. Para la aplicación de este método se deben tener en cuenta las siguientes reglas:

- a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada uno de los vinculados;
- b) La utilidad de operación global se asignará teniendo en cuenta:

- i) Análisis de contribución: cada uno de los vinculados participantes en la operación recibirá una remuneración de plena competencia por sus contribuciones rutinarias en relación con la operación.
- ii) Análisis residual: cualquier utilidad residual que resulte después de la aplicación del numeral anterior, se distribuirá entre los vinculados involucrados en la operación en las proporciones en las cuales se habrían distribuido si dichas partes vinculadas hubiesen sido partes independientes actuando de conformidad con el principio de

plena competencia. **(Numeral 5, Artículo 260-3, Estatuto Tributario)**

Esta metodología puede resultar análoga a la utilizada por las empresas cuando las utilidades globales son obtenidas al interior del mismo ente económico mediante diferentes centros de utilidades o de costos, caso en el cual la utilidad de operación global es distribuida en forma proporcional, teniendo en cuenta para el efecto consideraciones relativas a los activos involucrados, los riesgos asumidos y las funciones llevadas a cabo.

Este método trata de eliminar la incidencia que sobre las utilidades generan las condiciones de vinculación, sumando la utilidad o los beneficios totales de las operaciones entre vinculados y repartiéndola de acuerdo con las aportaciones realizadas para la ejecución de dichas operaciones.

Así entonces, las aportaciones necesitan ser determinadas teniendo en cuenta las funciones realizadas, los activos involucrados y los riesgos asumidos por cada vinculado en la operación, complementándolo en lo posible con datos externos sobre el mercado que permitan demostrar cómo hubieran repartido la utilidad empresas independientes en circunstancias similares.

De acuerdo con la doctrina internacional, una de las principales ventajas de este método, es que las operaciones que se buscan como comparables no tienen que ser exactamente iguales a las transacciones que se está tratando de probar. En consecuencia este método podrá ser utilizado cuando resulte complicado encontrar operaciones idénticas llevadas a cabo en

condiciones de mercado. La asignación de las utilidades entre las empresas vinculadas debe tener como fundamento las funciones llevadas a cabo por cada una de ellas al interior del grupo.

Al respecto la OCDE señala: “[...] La principal ventaja del método es que constituye un método para abordar las operaciones estrechamente integradas, respecto de las que no sería posible aplicar un método unilateral. [...] Este método de distribución del resultado puede ser también el más apropiado cuando ambas partes de una operación realizan aportaciones únicas y valiosas (por ejemplo, aportan intangibles únicos) a la operación, dado que en ese caso, partes independientes podrían desear compartir los resultados de la operación en proporción a sus aportaciones respectivas, por lo que un método bilateral es más apropiado que un método unilateral en esas circunstancias. Además, en el caso de una aportación única y valiosa, la información sobre comparables fiables puede ser insuficiente para aplicar otro método. Por el contrario, el método de la distribución del resultado normalmente no se aplicaría en aquellos casos en los que una parte ejerce funciones simples y no realiza ninguna aportación única significativa (por ejemplo la fabricación por contrato o las actividades prestadas bajo contratos de servicios en las circunstancias adecuadas), dado que en esos casos, el método de la distribución del resultado no resultaría apropiado en vista del análisis funcional de esa parte [...]”. **(Numeral 2.109. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2010).**

La información externa a la que se pueda acceder respecto de empresas independientes, puede resultar de suma utilidad cuando se lleve

a cabo el análisis de la asignación de utilidades, toda vez que permitirá valorar las contribuciones de cada una de las empresas al flujo global de operaciones.

Cuando se convenga el reparto de utilidades brutas y la deducción posterior de los gastos incurridos por cada empresa asociada, será necesario observar que los costos y gastos atribuidos sean coherentes con las actividades de cada empresa y con los riesgos asumidos, y que la repartición de beneficios brutos sea compatible con la localización de actividades y riesgos.

A propósito, en el numeral 2.108 de sus directrices, la OCDE señala:

“[...] El método de la distribución del resultado aspira a eliminar el efecto que provocan sobre los resultados las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada [...], determinando la distribución de los beneficios que hubieran acordado empresas independientes atendiendo a su participación en la operación u operaciones [...]”.

Usualmente se utiliza este método cuando dos o más operaciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas están íntimamente ligadas, de tal manera que incluso empresas independientes que operen en condiciones de mercado acordarían una especie de “Sociedad o alianza estratégica” y posteriormente establecerían los términos de división de las utilidades entre ellas. Este método puede ser aplicable cuando las transacciones entre las compañías son tan interdependientes que no resulta posible llevar a cabo una identificación de operaciones comparables.

Existen diversas formas de aplicar este método bien sea de manera preliminar o posterior a la realización de las operaciones. Así lo reconoce la OCDE en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias:

“[...] La aplicación de este método dependerá de las circunstancias del caso y de la información disponible, pero el objetivo final debe ser el de acercarse lo máximo posible a la distribución de resultados que hubieran efectuado las partes en caso de tratarse de empresas independientes [...]” (**Numeral 2.115**)

Es por ello que dichas directrices señalan algunas orientaciones para la aplicación de este método y que para una mayor ilustración se resumen en los siguientes apartes:

Orientaciones para su aplicación.

De conformidad con los numerales 2.115, 2.116 y 2.117 de las Directrices de la OCDE, la aplicación de este método dependerá de las circunstancias así como de la información disponible, sin embargo, el objetivo final será el de acercarse tanto como sea posible a la distribución de resultados que hubieran llevado a cabo empresas independientes.

“[...] Al aplicar este método, los resultados conjuntos son susceptibles de reparto entre las empresas asociadas sobre la base de una distribución válida desde el punto de vista económico, que se aproxime a la que se hubiera previsto y reflejado en un acuerdo suscrito en condiciones de plena competencia. En general, la determinación de los resultados conjuntos objeto de la distribución y los factores de distribución deben:

- ser coherentes con el análisis funcional de la operación vinculada objeto de revisión y, en concreto, reflejar la atribución de los riesgos entre las partes;
- ser coherentes con la determinación de los resultados conjuntos que van a distribuirse y con los factores de distribución que se hubieran podido acordar entre partes independientes;
- ser coherentes con el tipo de criterio utilizado para la distribución del resultado [...], y
- ser susceptibles de medición fiable.

En forma adicional se afirma que:

“(...) ”

- si se recurre al método de la distribución del resultado a fin de determinar el precio de transferencia en una operación vinculada (criterio a priori), sería razonable esperar que el tiempo de vigencia del acuerdo y el criterio o las claves de atribución se determinaran antes de la operación;
- quien utilice el método de la distribución del resultado (el contribuyente o la administración tributaria) debe estar preparado para explicar por qué lo ha considerado el método más apropiado a las circunstancias del caso, así como el procedimiento seguido para su aplicación y, en particular, el criterio o las claves de atribución que se hayan utilizado para el reparto de los resultados conjuntos, y
- como norma general, la determinación de los resultados conjuntos que vayan a distribuirse, así como de los factores de distribución, deberán ser homogéneos durante la vigencia

del acuerdo, incluidos los años en los que se incurra en pérdidas, excepto en el caso de que partes independientes en circunstancias comparables hubieran llegado a otros acuerdos, siempre que la razón que sustenta la utilización de criterios o claves de atribución distintos esté documentada, o cuando las circunstancias específicas justifiquen una renegociación entre partes independientes.”

A. Criterios para la distribución de resultados

En lo que tiene que ver con los criterios para la distribución de resultados, sean estos sobre la base de resultados reales o previstos, que hubiesen pactado empresas independientes, las guías se ocupan principalmente del análisis de aportaciones y el análisis residual, advirtiendo que los mismos no son ni exhaustivos ni mutuamente excluyentes.

1. Análisis de aportaciones

“[...]

En un análisis de las aportaciones, los resultados conjuntos, que están constituidos por el importe total de los beneficios que correspondan a las operaciones vinculadas sometidas a examen, se dividirían entre las empresas asociadas sobre la base de una aproximación razonable a la distribución de resultados que hubieran llevado a cabo empresas independientes que participaran en operaciones comparables. Esta distribución puede apoyarse en datos comparables siempre que se disponga de ellos. En ausencia de estos datos comparables, la distribución suele basarse en el valor relativo de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas asociadas que participa en las operaciones vinculadas, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos

asumidos. Cuando el valor relativo de las aportaciones pueda medirse directamente no será necesario calcular el valor normal de mercado de las aportaciones de cada participante. [...]”. **(Numeral 2.119)**

2. Análisis residual

“[...]

El análisis residual divide el resultado común procedente de la operación vinculada examinada en dos fases. En la primera, a cada participante se le atribuye una remuneración de plena competencia por las aportaciones que haya realizado, distintas de las que tengan carácter único, a las operaciones vinculadas en las que participa. Normalmente, esta remuneración inicial se calcula aplicando uno de los métodos tradicionales basados en las operaciones o el método del margen neto operacional, tomando como referencia la contraprestación percibida por empresas independientes que realicen operaciones comparables. En consecuencia, el rendimiento inicial no tendrá en cuenta, por lo general, el beneficio que genere cualquier aportación única y valiosa que efectúen los participantes. En la segunda fase, todo beneficio (o pérdida) residual tras la distribución efectuada en la primera fase se distribuirá entre las partes atendiendo a un análisis de los hechos y circunstancias que concurren [...]”. **(Numeral 2.121)**

Como un criterio alternativo para la aplicación de este tipo de análisis, la OCDE señala que podría consistir en “[...] tratar de reproducir el resultado que se derivaría de las negociaciones entre empresas independientes en el mercado libre. En este contexto, la remuneración inicial calculada en la primera fase para cada participante

corresponde al precio más bajo que estaría dispuesto a aceptar un vendedor independiente en circunstancias similares y al precio más alto que, razonablemente, estaría dispuesto a pagar un comprador. Cualquier divergencia entre estas dos cifras constituiría el resultado residual respecto del que negociarían las empresas independientes. En la segunda fase, el análisis residual dividiría este resultado conjunto sobre la base de un análisis de los factores pertinentes que mostrarán cómo hubieran repartido entre sí unas empresas independientes la diferencia entre el precio mínimo del vendedor y el máximo del comprador. [...]” . **(Numeral 2.122)**

De igual manera señala la OCDE que en ciertos casos podría efectuarse un análisis, “ [...] quizás como parte de la distribución del resultado residual o como un método de distribución de resultados en sí mismo, teniendo en cuenta el descuento de flujos de caja de las partes de las operaciones vinculadas durante la duración prevista de la actividad. Este método puede ser efectivo en los casos de inicio de actividad, cuando las previsiones de tesorería se efectúan en el marco de la viabilidad de un proyecto, y la inversión de capital y el volumen de ventas puedan estimarse con un nivel de certidumbre razonable. En cualquier caso, la fiabilidad de un criterio de este tipo dependerá del empleo de un tipo de descuento apropiado, basado en las referencias existentes en el mercado. Desde este punto de vista, debe señalarse que las primas de riesgo utilizadas por las empresas para calcular el tipo de descuento pertinente, no distinguen entre sociedades y aún menos entre segmentos de actividades, y la estimación de la fecha de obtención de los ingresos puede ser problemática. En consecuencia,

la aplicación de este criterio requiere unas dosis altas de prudencia y debería complementarse, en lo posible, con información obtenida por otros métodos [...]” . **(Numeral 2.123)**

B. Determinación de los resultados conjuntos objeto de distribución

Según la OCDE, cuando se aplica el método de la distribución del resultado, los resultados conjuntos objeto de distribución serán los que obtienen las empresas vinculadas por las operaciones llevadas a cabo y sólo pueden ser los que se deriven de la actividad o actividades vinculadas objeto de revisión. Por lo anterior al momento de determinar estos resultados es primordial identificar las operaciones a las que va a aplicarse el método, y el nivel de agregación. Igualmente señalan que si un contribuyente lleva a cabo operaciones con más de una empresa vinculada, es necesario identificar las partes en relación con las operaciones y los resultados que se van a dividir entre ellas.

“[...]

Para determinar los resultados conjuntos objeto de distribución, es necesario que la contabilidad de las partes en la operación a la que se aplica este método esté expresada utilizando la misma base en lo que se refiere a prácticas contables y moneda, para poder combinarlas posteriormente. Dado que las normas contables influyen directamente en la determinación de los beneficios objeto de distribución, estas deben seleccionarse antes de proceder a aplicar el método y mantenerse durante la vigencia del acuerdo [...]” . **(Numeral 2.125)**

“[...]

En ausencia de normas de contabilidad fiscal armonizadas, la contabilidad financiera puede constituir un punto de partida desde el que determinar el resultado objeto de distribución. La utilización de otros datos financieros (por ejemplo, la contabilidad de costes) es permisible cuando estos datos existan, sean fiables, comprobables y estén lo suficientemente desagregados. En este contexto, la (sic) cuentas de resultados por líneas de producto o la contabilidad por departamentos pueden ser las más útiles.

[...]” . **(Numeral 2.126)**

1. Resultados reales o previstos.

Sostiene la ODCE en sus Directrices que si se recurre al método de la distribución del resultado (es decir, un criterio a priori), las empresas vinculadas intentarán llegar a una distribución de beneficios aceptable para empresas independientes en operaciones comparables.

Al efecto sostiene que:

“[...]

Cuando una administración tributaria analiza la aplicación del procedimiento usado a priori, para evaluar si este ha conducido a resultados de plena competencia, es fundamental que tenga en cuenta que el contribuyente podía desconocer cuáles iban a ser los resultados reales de la actividad económica en el momento en que se establecieron las condiciones de la operación vinculada. Si no se tiene en cuenta este hecho, la aplicación del método de la distribución del resultado podría penalizar o recompensar a un contribuyente sobre la base de circunstancias imprevisibles para él. Esta aplicación sería contraria al principio de plena competencia, ya

que unas empresas independientes, en condiciones similares, sólo hubieran podido basarse en previsiones, sin tener conocimiento de cuáles serían los resultados reales. [...]” . **(Numeral 2.128)**

“[...]

Al utilizar el método de la distribución del resultado para determinar las condiciones de las operaciones vinculadas, las empresas asociadas intentarán llegar a una distribución de resultados aceptable para empresas independientes. El análisis de las condiciones de la operación vinculada que llevan a cabo empresas asociadas, utilizando el método de la distribución del resultado, será muy fácil para la administración tributaria cuando las empresas asociadas hayan determinado tales condiciones sobre la misma base. El análisis podrá comenzar en ese caso partiendo de la misma base, a fin de comprobar si la distribución de resultados reales es conforme con el principio de plena competencia. [...]” . **(Numeral 2.129)**

“[...]

Cuando las empresas asociadas han fijado las condiciones de sus operaciones vinculadas sobre una base distinta del método de la distribución del resultado, las administraciones tributarias las evaluarán sobre la base de los resultados realmente obtenidos por la empresa. Sin embargo, es necesario tener cuidado para garantizar que la aplicación del método de la distribución del resultado se lleva a cabo en un contexto similar al que las empresas asociadas habrían experimentado, es decir, apoyándose en la información que conocían las empresas asociadas en el momento de efectuar las operaciones, o que podían prever con buena lógica, a fin de evitar el uso de la retrospectión. [...]” . **(Numeral 2.130)**

2. Diferentes medidas del resultado

[...]

Por lo general, los resultados conjuntos que se distribuyen mediante el método de la distribución del resultado son los resultados de explotación. Esta forma de aplicar el método de la distribución del resultado garantiza que tanto la renta como los gastos del grupo multinacional se atribuyen a la empresa asociada sobre una base coherente. Sin embargo, en algunas ocasiones, lo apropiado puede ser llevar a cabo una distribución de los beneficios brutos y proceder después a la deducción de los gastos en los que se haya incurrido o que sean atribuibles a cada empresa en cuestión (excluyendo los gastos considerados al calcular los beneficios brutos). En esos casos, cuando se aplican análisis distintos para la distribución de la renta bruta y de los gastos de la empresa multinacional entre las empresas asociadas, es necesario tener cuidado para garantizar que los gastos en los que se haya incurrido o que sean atribuibles a cada empresa sean coherentes con las actividades y riesgos que les correspondan, y que la atribución de los beneficios brutos es igualmente coherente con la atribución de actividades y riesgos. [...]”. **(Numeral 2.131)**

C. Cómo distribuir los resultados conjuntos

[...]

La importancia de las operaciones no vinculadas comparables o de los datos internos y del criterio utilizado para proceder a una distribución de plena competencia de los beneficios dependerá de los hechos y circunstancias del caso. Por tanto, no es deseable presentar una lista prescriptiva de criterios o de claves de atribución. Para saber más sobre la coherencia en la determinación de

los factores de distribución, [...] Asimismo, los criterios o las claves de atribución utilizadas en la distribución del resultado deben:

- ser razonablemente independientes de la formulación de una política de precios de transferencia, es decir, que deben apoyarse en datos objetivos (por ejemplo, ventas a terceros independientes) y no sobre datos relacionados con la remuneración de las operaciones vinculadas (por ejemplo, ventas a empresas asociadas), y
- sustentarse sobre datos comparables, datos internos, o ambos.

[...]”. **(Numeral 2.132)**

1. Utilización de los datos extraídos de operaciones no vinculadas comparables

La OCDE sugiere como un criterio posible, el dividir los resultados conjuntos sobre la base de la distribución efectiva de los resultados que se efectúa en operaciones comparables no vinculadas. Al efecto, en sus Directrices, numeral 2.133 señala “[...] Entre los ejemplos de posibles fuentes de información sobre operaciones no vinculadas que pueden resultar útiles para la elección del criterio de distribución del resultado, dependiendo de los hechos y circunstancias de cada caso, encontramos los acuerdos de participación que celebran algunas empresas independientes (joint-venture) en virtud de los que comparten beneficios, como en los proyectos de desarrollo en las industrias petroleras y de gas, las colaboraciones farmacéuticas, los acuerdos de comercialización y promoción conjunta, los acuerdos entre discográficas independientes y artistas, los acuerdos entre partes independientes en el sector de los servicios financieros, etc. [...]”.

2. Claves de atribución

Respecto de las claves de atribución de resultados se realiza normalmente utilizando una o más claves de atribución, y ello dependerá de los hechos y circunstancias del caso. Cuando se recurre a más de una clave, es necesario ponderar cada una de ellas por separado para determinar la aportación relativa que representan en la obtención del resultado común.

2.1 Basada en los activos o en el capital

“[...]

Puede recurrirse a las claves de atribución basadas en los activos o en el capital cuando la relación entre los activos tangibles o intangibles o el capital empleado y la generación de valor en el contexto de la operación vinculada es muy estrecha. [...] Para que una clave de atribución tenga sentido debe aplicarse coherentemente a todas las partes de la operación. [...]”. **(Numeral 2.136)**

“[...]

Otra circunstancia concreta en la que puede determinarse que el método de la distribución del resultado es el más apropiado es cuando cada parte de la operación aporta intangibles únicos y de gran valor. Los activos intangibles plantean problemas difíciles tanto por lo que respecta a su identificación, como a su valoración. La identificación de los intangibles puede resultar difícil debido a que no todos los activos intangibles valiosos aparecen registrados en la contabilidad. Una parte esencial del análisis de la distribución del resultado de la operación consiste en identificar los activos intangibles que aporta cada empresa asociada a la operación vinculada y su valor relativo. [...]”. **(Numeral 2.137)**

2.2 Basada en los costos

De conformidad con los numerales 2.138 y 2.139 de las Directrices de la OCDE, “ [...] Las claves de atribución basadas en los gastos pueden resultar idóneas cuando es posible observar una fuerte correlación entre los gastos relativos incurridos y el valor relativo añadido. Por ejemplo, los costes de comercialización pueden ser una clave adecuada para los distribuidores-comercializadores si la publicidad genera intangibles de comercialización significativos, [...] Los gastos de investigación y desarrollo pueden ser adecuados para los fabricantes, cuando estén relacionados con el desarrollo de intangibles mercantiles de valor, como las patentes. Sin embargo, si, por ejemplo, cada parte aporta distintos intangibles valiosos, no es apropiado utilizar una clave de atribución basada en los costes, a menos que el coste constituya una medida fiable del valor relativo de esos intangibles. Suele recurrirse al importe de las remuneraciones cuando las funciones humanas son el factor principal para la generación de resultados conjuntos.

[...] Las claves de atribución basadas en los costes tienen la ventaja de la simplicidad. Sin embargo, no siempre se observa una fuerte correlación entre los gastos relativos y el valor relativo, [...] Un problema que puede surgir con las claves de atribución basadas en los costes es que pueden ser muy sensibles a la calificación financiera de estos. Por tanto, es imprescindible identificar de antemano qué costes se considerarán en la determinación de la clave de atribución, y asegurarse de que todas las partes aplican uniformemente esa clave. [...]”.

Plazos

Igualmente importante resulta la determinación del plazo en el que deben considerarse los elementos incluidos en la determinación de la clave de atribución. Sostiene la OCDE que resulta problemático [...] cuando transcurre un plazo de tiempo entre el momento en el que se incurre en los gastos y el momento en que se genera el valor y, en ocasiones, es difícil decidir qué período de gastos usar. Dependiendo de los hechos y circunstancias del caso, esta determinación puede tener gran trascendencia sobre la atribución de los beneficios entre las partes. [...] la elección de la clave de atribución debe ser adecuada a las circunstancias concretas del caso y constituir una aproximación fiable a la distribución de resultados que hubieran acordado partes independientes.[...]. **(Numeral 2.140)**

3. Utilización de datos procedentes de las operaciones del contribuyente (“datos internos”).

Acorde con las Directrices de la OCDE:

“[...] Cuando no se disponga de operaciones no vinculadas comparables lo suficientemente fiables que sustenten la distribución efectuada de los resultados conjuntos, deberá recurrirse a los datos internos, que pueden constituir un medio fiable para determinar o comprobar la adecuación al principio de plena competencia de la distribución de los beneficios. El tipo de datos internos necesarios dependerá de cada caso, [...] Normalmente estos datos se extraerán de la contabilidad de costes o de la contabilidad financiera del contribuyente. [...]”. **(Numeral 2.141)**

“[...]”

Los datos internos también pueden resultar útiles cuando la clave de atribución se basa en la contabilidad de costes, por ejemplo, las personas que participan en ciertos aspectos de la operación, el tiempo dedicado por ciertas categorías de personal a tareas concretas, el número de servidores, los datos almacenados, la superficie de los puntos de venta, etc. [...]”. **(Numeral 2.143)**

“[...]”

Los datos internos son esenciales para calcular el valor de las aportaciones de cada una de las partes a la operación vinculada. La determinación de este valor se apoya en un análisis funcional que considere todas las funciones con trascendencia económica, los activos y los riesgos que aporten las partes a la operación vinculada. En los casos en los que el beneficio se atribuya en función del resultado del análisis de la importancia relativa de las funciones, activos y riesgos respecto del valor añadido a la operación vinculada, esta valoración deberá apoyarse en datos fiables objetivos que permitan limitar la arbitrariedad. Debe prestarse una atención especial a la identificación de las aportaciones de intangibles valiosos y a la asunción de riesgos significativos, así como a la importancia, la pertinencia y la medida de los factores que generan esos intangibles valiosos y riesgos significativos. [...]”. **(Numeral 2.144)**

Finalmente señala la OCDE como otra posibilidad la cual consiste en:

“[...]

la distribución de los resultados conjuntos de forma que cada empresa asociada que participe en la operación vinculada obtenga el mismo porcentaje de rendimiento por el capital invertido en la operación. Este método presupone que la inversión de capital de todos los partícipes soporta un nivel de riesgo similar, por lo que cabría esperar que cada uno de ellos obtuviera un rendimiento similar si operara en el mercado libre. Sin embargo, esta suposición puede no ser realista. Por ejemplo, ignora las condiciones de los mercados de capital y puede obviar otros aspectos importantes que revelaría un análisis funcional y que deberían tenerse en cuenta en una distribución de resultados [...]”.

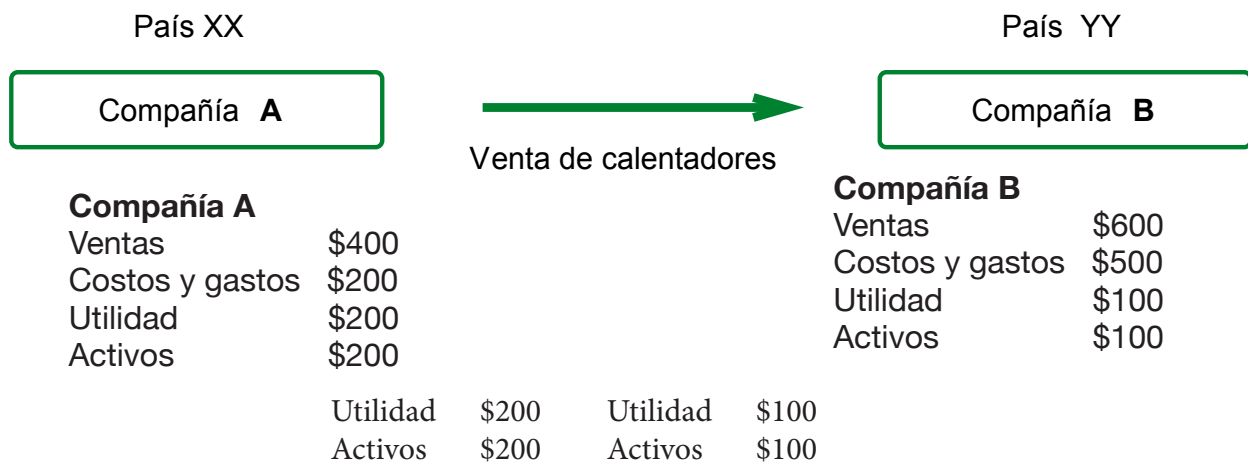
(Numeral 2.145)

Metodología del PU (Ejemplo)

Este método determina en primer lugar la utilidad global de todos los vinculados involucrados en las operaciones, para posteriormente asignar tal utilidad de conformidad como la hubieran asignado empresas independientes en condiciones similares. Tal asignación de utilidades se fundamenta en las funciones llevadas a cabo dentro del grupo por cada una de las empresas, funciones que deberán ser especificadas en un análisis detallado de todas las transacciones entre las empresas vinculadas.

La compañía **A** productora de calentadores a gas en el país **XX** vende a su vinculado la compañía **B**, ubicada en el país **YY**, calentadores de diferentes características.

La compañía **B** adecúa el producto al mercado local de su país, en donde lo comercializa bajo su propia marca.

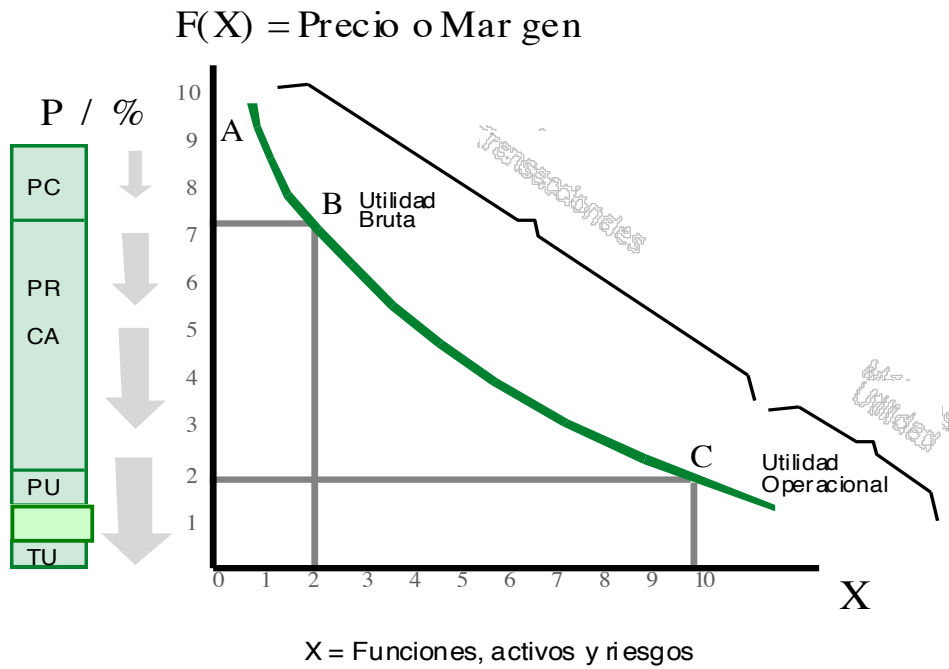


Los costos y gastos de B están compuestos así:
Compra de producto terminado a A \$400
Costos y gastos propios \$100

UTILIDAD	
Compañía A	\$200
Compañía B	\$100
Total utilidad	\$300

La utilidad total de \$300 debe ser distribuida en este caso de acuerdo con las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las compañías como lo harían partes independientes, en este caso deberá tenerse en cuenta el nivel de activos involucrados por cada una de las partes.

A manera de conclusión, la determinación del método será entonces proporcional al énfasis que se aplique, es decir, para Método Transaccionales el énfasis se hará en las características de los bienes o servicios del comparable y para los Métodos de Utilidad el énfasis será sobre el análisis funcional, tal y como se explica en el gráfico anexo.



En donde:

PUNTO DE CORTE	OPERACIÓN	MÉTODO APLICABLE
A	Ventas - Costo de ventas/servicios	PC
B	Utilidad bruta - Gastos Operacionales	PR / C
C	Utilidad operacional = Beneficio	PU / TU

4.6 Obtención del rango de precios o márgenes de utilidad

Cuando haya dos o más operaciones independientes, y cada una de ellas sea igualmente comparable a la operación entre vinculados, se podrá obtener un rango de indicadores financieros relevantes de precios o márgenes de utilidad, habiéndoles aplicado el más apropiado de los métodos indicados de que trata el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Este rango se denominará de Plena Competencia.

Sin embargo, una vez realizado el proceso para seleccionar comparables y pudiendo haber limitaciones de información sobre ellos, a pesar de haber tenido en cuenta las consideraciones necesarias para excluir aquellas observaciones menos confiables, las cuales no pueden identificarse o cuantificarse y por tanto no son susceptibles de ajuste, se puede llegar a un rango de precios o márgenes de utilidad que se considera sigue generando diferencias en la comparabilidad. En tal caso, el contribuyente podrá utilizar herramientas estadísticas que consideran la tendencia central, como por ejemplo el método estadístico del rango intercuartil u otros percentiles con el fin de mejorar la confiabilidad del análisis.

El contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios deberá manifestar, en su documentación comprobatoria, las razones técnicas que lo llevaron a seleccionar el rango de plena competencia o un rango ajustado mediante otras herramientas estadísticas.

En el caso de que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios opte por la aplicación de la metodología del rango intercuartil, deberá aplicar la metodología contenida en el artículo 8 del Decreto 3030 de 2013:

Para ilustrar la aplicación de la metodología del rango intercuartil, siguiendo los pasos establecidos en la citada norma, a continuación se expone un ejemplo considerando que se cuenta con una muestra de 6 datos, así:

100, 120, 140, 130, 110, 150.

a. Ordenar los precios, montos de contraprestación o los márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor:

100
110
120
130
140
150

b. Asignar a cada uno de los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad, un número entero secuencial, iniciando con la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra:

1	100
2	110
3	120
4	130
5	140
6	150

c. Obtener la mediana adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad y dividiendo el resultado entre dos (2):

Total de elementos que integra la muestra: 6

$$6 + 1 = 7$$

$$7 / 2 = 3.5$$

d. Determinar el valor de la mediana ubicando el precio o margen de utilidad correspondiente al número entero del resultado obtenido en el literal anterior.

$$\text{Mediana} = 3.5 \text{ Valor} = ?$$

Cuando la mediana sea un número formado por entero y decimales, como en este caso, el valor de la mediana se deberá determinar de la siguiente manera:

1. Obtener la diferencia entre el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad a que se refiere este literal, tomando como referencia el número entero de la mediana calculada de la forma prevista en el literal c), y el precio o margen de utilidad inmediato superior, considerando en ambos casos su valor.

Diferencia, en valores absolutos, entre el dato correspondiente al número entero obtenido 3 = (120) y el dato inmediato superior 4 = (130).

El resultado para este caso es: $130 - 120 = 10$

2. Multiplicar el resultado obtenido en el numeral anterior por el número decimal correspondiente

a la mediana y adicionarle el valor del precio, monto de contraprestación o margen de utilidad que corresponda al número entero de la mediana prevista en el literal c).

$$10 \times 0.5 = 5$$

A este valor se le adiciona el dato que corresponda al número entero de la mediana.

Número entero de la mediana = 3 Valor = 120

$$5 + 120 = 125$$

El valor de la mediana en este caso será de 125.

e. Obtener el percentil vigésimo quinto, mediante la suma de la unidad a la mediana y la división del resultado entre 2.

$$1 + 3.5 = 4.5$$

$$4.5 / 2 = 2.25$$

f. Determinar el límite inferior del rango ubicando el valor del precio, monto de contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil vigésimo quinto.

Límite inferior (Percentil vigésimo quinto) = 2.25
Valor = ?

Cuando el percentil vigésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, como en este caso, el límite inferior del rango deberá determinarse de la siguiente manera:

1. Obtener la diferencia entre el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad a que se refiere este literal, tomando como referencia

el número entero del percentil vigésimo quinto calculado de la forma prevista en el literal e), y el precio o margen de utilidad inmediato superior, considerando para ambos casos su valor.

Diferencia, en términos absolutos, entre el dato cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido $2 = (110)$ y el dato inmediato superior $3 = (120)$,

$$120 - 110 = 10$$

2. Multiplicar el resultado obtenido en el numeral anterior por el número decimal del percentil vigésimo quinto y adicionarle el valor del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad que corresponda al número entero del percentil vigésimo quinto previsto en el literal e).

Número decimal del límite inferior (Percentil vigésimo quinto) = 0.25

$$10 \times 0.25 = 2.5$$

Número entero del límite inferior (Percentil vigésimo quinto) = 2

$$\text{Valor} = 110$$

$$2.5 + 110 = 112.5$$

El valor del límite inferior (Percentil vigésimo quinto) en este caso será de 112.5.

g. Obtener el percentil septuagésimo quinto, mediante la resta de la unidad a la mediana a que hace referencia el literal c), sumándole al resultado el percentil vigésimo quinto obtenido en el literal e).

$$(3.5 - 1) + 2.25 = 4.75$$

h. Determinar el límite superior del rango ubicando el valor del precio, monto de contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del percentil septuagésimo quinto.

Límite superior (Percentil septuagésimo quinto) = 4.75 Valor = ?

Cuando el percentil septuagésimo quinto sea un número formado por entero y decimales, como en este caso, el límite superior del rango deberá determinarse de la siguiente manera:

1. Obtener la diferencia entre el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad a que se refiere el primer inciso de este literal, tomando como referencia el número entero del percentil septuagésimo quinto calculado de la forma prevista en el literal g), y el precio o margen de utilidad inmediato superior, considerando para ambos casos su valor.

Diferencia entre el dato cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido $4 = (130)$ y el dato inmediato superior $5 = (140)$

$$140 - 130 = 10$$

2. Multiplicar el resultado obtenido conforme al numeral anterior por el número decimal del percentil septuagésimo quinto y adicionarle el valor del precio, monto de contraprestación o margen de utilidad que corresponda al número entero del percentil septuagésimo quinto previsto en el literal g).

Número decimal del límite superior (Percentil septuagésimo quinto) = 0.75

$$10 \times 0.75 = 7.5$$

A este valor (7.5) se le suma el dato cuyo número de orden corresponda al número entero obtenido $4 = (130)$

$$7.5 + 130 = 137.5$$

El valor del límite superior (Percentil septuagésimo quinto) en este caso será de 137.5.

El rango entonces es el siguiente,

Límite inferior	112.5
Mediana	125
Límite superior	137.5

5. Servicios intragrupo

Sin perjuicio de los requisitos, limitantes y prohibiciones respecto de los costos y deducciones contenidos en el Estatuto Tributario, en el caso de los servicios intragrupo prestados entre el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios y sus vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas, o personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, el contribuyente debe demostrar la prestación real del mismo y que el valor pagado o causado por dicho servicio, constitutivo de costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios, se encuentra cumpliendo con el Principio de Plena Competencia.

Al respecto, se deberá observar lo establecido en el párrafo 2 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario y en el artículo 5° del Decreto 3030 de 2013, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 4 del mencionado Decreto.

6. Acuerdos de costos compartidos.

Son acuerdos marco que permiten a las empresas repartirse los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos.

Sin perjuicio de los requisitos, limitantes y prohibiciones respecto de los costos y deducciones contenidos en el Estatuto Tributario, los acuerdos de costos compartidos prestados entre vinculados deberán cumplir con el Principio de Plena Competencia, de conformidad con lo establecido en el párrafo 2o del artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

Para tales efectos, el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios deberá observar lo establecido en el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 4 del mismo Decreto.

7. Reestructuraciones empresariales.

Se entiende como reestructuración empresarial la redistribución de funciones, activos o riesgos que llevan a cabo las empresas nacionales a sus vinculadas en el exterior. Para lo cual el contribuyente debe tener una retribución en cumplimiento del principio de plena competencia (Parágrafo 3, artículo 260-3 del E.T.).

Acorde con lo anterior, el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios deberá dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 7 del Decreto 3030 de 2013, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 4 del citado decreto.

De conformidad con el artículo 260-5 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados, deberán preparar y conservar la documentación comprobatoria de precios de transferencia, la cual deberá presentarse a la Autoridad Tributaria dentro del año inmediatamente siguiente al año gravable al que corresponde la información, en las fechas que determine el Gobierno Nacional, en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y en las condiciones que ésta determine, atendiendo al último dígito del NIT del obligado, sin el dígito de verificación.

Para efectos de control de las obligaciones derivadas de la aplicación del régimen de precios de transferencia, la documentación comprobatoria deberá conservarse por un término de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año gravable siguiente al que corresponden las operaciones que dieron lugar a su elaboración, expedición o recibo, así como las demás informaciones y pruebas referentes a las operaciones realizadas con vinculados del exterior, o con vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales (**Inciso 2, Artículo 9, Decreto 3030 de 2013**).

2.1 Contribuyentes obligados a preparar y conservar documentación comprobatoria.

Acorde con lo establecido por el Artículo 260-5 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme a lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 de E.T., deberán preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demuestren la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

Adicional a lo anterior, debe tenerse en cuenta lo establecido por el Artículo 2 del Decreto 3030 de 2013 sobre el particular.

2.2 Generalidades de la Documentación Comprobatoria.

La documentación comprobatoria deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios demuestre que sus ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados del exterior, o con vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones el Principio de Plena

Competencia, entendido como aquel en el cual las operaciones entre vinculados cumplen con las condiciones que se hubiesen observado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La documentación por cada tipo de operación señalada en el artículo 11 del Decreto 3030 de 2013, deberá tener el nivel de detalle requerido para demostrar la correcta aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-4 del E.T.

La determinación bajo el Principio de Plena Competencia de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos por las operaciones entre vinculados se debe realizar por tipo de operación. En los casos en los que las operaciones separadas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse separadamente, dichas operaciones deberán ser evaluadas conjuntamente usando el método más apropiado.

En aquellos casos en los que se hayan contratado varios tipos de operación como un todo, cada uno de ellos debe ser evaluado separadamente, para de esta forma determinar que cumplen con las condiciones que se hubiesen observado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para cada tipo de operación, con el fin de considerar si las condiciones que se hubiesen observado en operaciones comparables con o entre partes independientes de la operación como un todo, serían las que hubiesen pactado partes independientes.

Deberán analizarse por separado aquellos tipos de operación que aunque se denominen de manera idéntica o similar, presenten diferencias

significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, aun cuando se hubieren celebrado con el mismo vinculado.

El contenido de la documentación comprobatoria, será el siguiente:

1. Resumen Ejecutivo
2. Análisis Funcional
3. Análisis de Mercado
4. Análisis Económico

Cuando sea necesaria la segmentación de los estados financieros por tipo de operación para los efectos de comparabilidad, la información financiera y contable utilizada en la preparación de la documentación comprobatoria deberá estar dictaminada y/o certificada por el revisor fiscal. Para este efecto, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el parágrafo 4 del artículo 4 del Decreto 3030 de 2013.

Adicionalmente, la documentación comprobatoria deberá estar acompañada de la siguiente información:

1. Estados financieros comparativos a 31 de diciembre del año en estudio, preparados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Se deben incluir los estados financieros de propósito general básicos y los estados financieros de propósito especial, señalados en el numeral 1 del parágrafo 3 del Artículo 4 del Decreto 3030 de 2013.
2. Copia de los contratos, acuerdos o convenios celebrados por el contribuyente con sus vinculados en el exterior, vinculados ubicados en zonas francas y/o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, en tanto que los

mismos hayan afectado los tipos de operación objeto de estudio, la rentabilidad de la compañía o las condiciones que se hubiesen dado en operaciones comparables con o entre partes independientes (parágrafo 3 del Artículo 4 del Decreto 3030 de 2013).

3. Contratos sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, readquisición de acciones, fusión, escisión y otros cambios societarios relevantes, ocurridos en el año gravable objeto del estudio de precios de transferencia en tanto que los mismos hayan afectado los tipos de operación objeto de estudio, la rentabilidad de la compañía o las condiciones que se hubiesen dado en operaciones comparables con o entre partes independientes (parágrafo 3 del Artículo 4 del Decreto 3030 de 2013).

Finalmente, la documentación comprobatoria deberá prepararse en idioma Castellano, sin perjuicio de que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicite que los documentos extendidos en idioma distinto que se encuentren incorporados en la misma, se alleguen con su correspondiente traducción oficial efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores o por un intérprete oficial, dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes a su solicitud.

2.3 Presentación de la documentación comprobatoria.

La documentación comprobatoria se presentará en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), atendiendo al último dígito del NIT del declarante que conste en el certificado del Registro Único Tributario, sin el dígito de verificación, teniendo en cuenta para tal efecto los plazos establecidos por la DIAN para cada año gravable.

2.3.1 Especificaciones técnicas para la presentación de la documentación comprobatoria

Paso 1. Convierta su Documentación Comprobatoria a formato PDF. En caso que dicho archivo supere los 10 Mb, divida el mismo en dos o más archivos, tantos archivos como correspondan al total de su documentación.

Paso 2. El nombre de cada uno de los archivos PDF a remitir, debe especificarse mediante la siguiente secuencia de caracteres:

Dmuisca_ccmmmmmvvaaaccceccccc.pdf

Donde:

- cc: Concepto (Nuevo = 01)
- mmmmm: Formato (Presentación Documentación Comprobatoria de Precios de Transferencia)= 01729
- w: Versión del formato
- aaaa: Año de envío.
- ccccccc: Consecutivo de envío por año.

Presente la información correspondiente al formato 1729, a través de los Servicios Informáticos Electrónicos. Presentada esta información, el contribuyente podrá consultar el resultado de dicho proceso a través de la opción “Consulta de Envíos”.

2.4 Sanciones relacionadas con la documentación comprobatoria

El artículo 260-11 del Estatuto Tributario establece que en relación con la documentación comprobatoria, se aplicarán las siguientes sanciones:

SANCIONES APLICABLES CON RESPECTO A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (LITERAL A DEL ARTÍCULO 260-11 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)		
SANCIÓN	CASOS EN LOS QUE APLICA	MONTO/TIPO DE LA SANCIÓN
1. Por extemporaneidad	1. Por extemporaneidad Presentación dentro de los 15 días hábiles s.s. al vencimiento del plazo	75 UVT por cada día hábil de retardo, sin exceder 1.125 UVT. Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción será de 15 UVT por cada día hábil de retardo, sin exceder 225 UVT.
	Presentación con posterioridad a los 15 días hábiles s.s. al vencimiento del plazo	1.200 UVT por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin exceder 14.400 UVT Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción será de 250 UVT por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin exceder 3.000 UVT.
2. Por inconsistencias	Cuando se presenten errores en la información, información cuyo contenido no corresponde a lo solicitado o información que no permite verificar la aplicación del régimen de precios de transferencia.	1% del valor de dichas operaciones, sin exceder 3.800 UVT. Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción no podrá exceder 800 UVT.

<p>3. Por omisión de información</p>	<p>Cuando se omita información relativa a operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.</p>	<p>2% sobre el valor total de dichas operaciones, sin exceder 5.000 UVT y el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones sobre las cuales se omitió la información.</p> <p>Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción no podrá exceder 1.400 UVT.</p> <p>Para los casos en que no sea posible establecer la base para determinar la sanción o no sea posible liquidarla, remitirse a lo establecido en el inciso 3, numeral 3, literal A del artículo 260-11 del E.T.</p>
<p>4. Por omisión de información relativa a operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales</p>	<p>Cuando se omita información relativa a operaciones realizadas con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales</p>	<p>4% del valor total de dichas operaciones, sin exceder 10.000 UVT y el desconocimiento de los costos y deducciones originados en dichas operaciones.</p> <p>Si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no se aplicará la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.</p>
<p>5. Reducida</p>	<p>Si las inconsistencias y omisiones son subsanadas por el contribuyente antes de la notificación de la resolución que impone la sanción o de la liquidación oficial de revisión, según el caso.</p>	<p>Las sanciones señaladas en los numerales 2, 3 y 4 se reducirán al 50%, si las inconsistencias y omisiones son subsanadas por el contribuyente antes de la notificación de la resolución que impone la sanción o de la liquidación oficial de revisión, según el caso.</p>
<p>6. Por corrección</p>	<p>Cuando con posterioridad a la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos, el contribuyente corrija la documentación comprobatoria modificando los métodos para determinar el precio o margen de utilidad o los criterios de comparabilidad.</p>	<p>4% del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, sin exceder 20.000 UVT.</p>

NOTA

En materia de sanciones relacionadas con la Documentación Comprobatoria deberá tenerse en cuenta adicionalmente lo establecido en el Literal C del Artículo 260-11 del Estatuto Tributario y en el Artículo 23 del Decreto 3030 de 2013.

3.1 Qué es una declaración informativa

Una declaración informativa es aquella mediante la cual los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia y que cumplan con las condiciones para ser declarantes, ponen en conocimiento de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales las operaciones que realizaron durante el año gravable con vinculados del exterior, vinculados ubicados en Zonas Francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en Paraísos Fiscales

No es una declaración que conlleve el pago de tributo alguno, no obstante, su presentación tardía o inexacta o su no presentación pueden ocasionar el pago de las sanciones asociadas a tales hechos.

3.2 ¿Quiénes están obligados a presentarla?

Acorde con lo establecido en el Artículo 260-9 del Estatuto Tributario, están obligados a presentar la declaración informativa los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igualo superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT que celebren operaciones con vinculados conforme con lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario.

Adicional a lo anterior, debe tenerse en cuenta lo establecido por el Artículo 2 del Decreto 3030 de 2013 sobre el particular.

3.3 ¿Qué debe contener la declaración informativa de precios de transferencia?

La declaración informativa de precios de transferencia deberá presentarse en el formulario y en el medio señalado por la DIAN para el efecto y deberá contener la siguiente información:

a) La información necesaria para la identificación del contribuyente.

b) La información necesaria para la identificación de los vinculados del exterior, los vinculados ubicados en zonas francas, o las personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, según el caso, con los cuales se celebraron operaciones.

c) La información necesaria para la identificación de los tipos de operación realizados durante el año gravable por el contribuyente con vinculados del exterior, o con vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, según el caso.

d) Monto de las operaciones realizadas durante el año gravable por el contribuyente con vinculados del exterior, o con vinculados ubicados en zonas francas, o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, según el caso.

e) La información sobre la metodología utilizada y demás factores necesarios para la determinación; de los precios o márgenes de utilidad.

f) Registro del indicador de rentabilidad utilizado en la determinación del margen o precio de mercado.

h) Indicación del tipo de información financiera utilizada en el análisis (segmentada o global).

g) Indicación del tipo de ajuste practicado a la parte analizada y/o a los comparables.

h) Indicación del valor mínimo o máximo, límites superior e inferior y mediana, dependiendo del rango utilizado en el análisis del precio o margen generado para cada tipo de operación.

i) Indicación de la parte analizada.

j) Valor del monto de los ajustes realizados en renta.

k) La información sobre acuerdos de costos compartidos, reestructuraciones empresariales y tipo de vinculación.

l) La liquidación de las sanciones cuando a ello haya lugar.

m) La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

3.4 ¿Quién debe firmar la declaración informativa de precios de transferencia?

Deberá ser firmada por:

- a. El contribuyente o su representante a que hace referencia el artículo 572 del Estatuto Tributario.
- b. Los apoderados generales y mandatarios especiales que no sean abogados a que hace relación el artículo 572-1 del Estatuto Tributario. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública. **(Parágrafo 1 del Artículo 10 Decreto 3030 de 2013)**

De conformidad con lo señalado en el artículo 576 del Estatuto Tributario, la declaración informativa de precios de transferencia de los contribuyentes con residencia en el exterior deberá ser presentada por:

- a) Las sucursales de sociedades extranjeras.
- b) Los establecimientos permanentes de personas naturales no residentes o de personas jurídicas o entidades extranjeras, según el caso.

Si quienes quedan sujetos la obligación de presentar declaración informativa de precios de transferencia no la cumplieren, serán responsables por las sanciones a que hubiere lugar. **(Parágrafo 2 del Artículo 10 Decreto 3030 de 2013)**

Nota

Las declaraciones tributarias que se presenten virtualmente a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deben ser firmadas electrónicamente. Para tal efecto deberá utilizarse el mecanismo de firma amparado con certificado digital de la persona obligada a cumplir con dicho deber formal, que será emitido por la DIAN a través de dichos servicios.

Las declaraciones tributarias que se presenten a través de los servicios informáticos electrónicos no requieren para su validez de la firma autógrafa de la persona obligada a cumplir con el deber formal de declarar. La firma electrónica de las declaraciones presentadas virtualmente surte los mismos efectos legales de la firma autógrafa. **(Artículo 2, Decreto Reglamentario 1791 de 2007)**

Los documentos soporte de la declaración informativa deberán conservarse por el contribuyente obligado a declarar, y mantenerse a disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, acorde con lo señalado por el artículo 632 del Estatuto Tributario y por el artículo 46 de la Ley 962 de 2005.

3.5 Plazos para declarar

El plazo para presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, se inicia atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación. Para tal efecto, deberán observarse los plazos establecidos anualmente por la DIAN.

3.6 Presentación de las declaraciones informativas precios de transferencia

Las declaraciones informativas precios de transferencia, deberán ser presentadas en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos, en el formulario 120 establecido para tal efecto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En todos los casos, la consignación de la información de las declaraciones, así como la determinación y la liquidación de las sanciones a que haya lugar, corresponden exclusivamente al contribuyente u obligado a declarar.

3.6.1 Procedimiento aplicable para la presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia - Formulario 120.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia de que trata el artículo 260-9 del Estatuto Tributario, deberán realizarla observando las siguientes reglas:

a) Presentar la información contenida en la Hoja 2 del Formulario 120, y previamente cargada en el pre validador diseñado para tal fin, en forma virtual a través de los servicios informáti-

cos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ingresando por la opción presentación de información por envío de archivos haciendo uso del mecanismo de firma digital.

Presentada esta información, el declarante deberá validar el resultado de dicho proceso ingresando a los Servicios Informáticos Electrónicos y allí a través de la opción **presentación de información por envío de archivos / consulta de envíos de solicitud.**

Si el resultado es de conformidad, es decir, estado "exitoso", el declarante debe continuar con el procedimiento señalado en el literal b), de lo contrario deberá corregir la información y presentarla nuevamente como inicial, hasta que la misma quede en estado "exitoso".

b) Diligenciar, firmar y presentar virtualmente la Hoja Principal de la Declaración Informativa Precios de Transferencia - Formulario 120, a través de la opción Diligenciar y Presentar de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, utilizando el mecanismo de firma con certificado digital.

c) Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al obligado a declarar, diligenciar e imprimir el correspondiente "Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales", para proceder al pago de las sanciones, cuando a ellas haya lugar, ante las entidades autorizadas para recaudar a través de los mecanismos que estas ofrezcan y en las condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia - Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se agote plenamente el procedimiento dispuesto en los literales a) y b).

El mecanismo para firma, respaldado con certificado digital, se asigna a la persona natural que a nombre propio o en representación del contribuyente, responsable, o declarante, deba cumplir con el deber formal de declarar, quien para tales efectos tiene la calidad de suscriptor, en las condiciones y con los procedimientos señalados en la Resolución 12717 de diciembre 27 de 2005, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

De conformidad con lo señalado en el artículo 2 de la Resolución 1767 de febrero 28 de 2006, expedida por esta entidad, deberán inscribirse en el Registro Único Tributario las personas naturales que actúen en calidad de representantes legales, mandatarios, delegados, apoderados y representantes en general que deban cumplir con la obligación de suscribir declaraciones, presentar información y cumplir otros deberes formales.

De conformidad con el artículo 4 de la Resolución 12761 de diciembre 9 de 2011, modificado por el artículo 2 de la Resolución 000019 del 28 de febrero de 2012, los nuevos obligados a presentar sus declaraciones a través de los servicios informáticos electrónicos haciendo uso del mecanismo de firma digital emitido por la DIAN, deberán realizar en forma previa el procedimiento que allí se indica.

3.6.2 Procedimiento para la emisión, renovación, revocación de mecanismo digital amparado con certificado digital

Para efectos de la emisión, renovación y revocación del mecanismo de firma amparado en certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se deberá seguir el procedimiento señalado por la entidad. (www.dian.gov.co)

Será responsabilidad del obligado a cumplir con el deber formal de declarar observar al interior de la empresa y respecto de terceros, las medidas de seguridad y protección del mecanismo de firma amparado en certificado digital y la información asociada al mismo.

Cuando sea necesaria la emisión de un nuevo mecanismo de firma amparado con certificado digital, el contribuyente o el representante legal, en el caso de personas jurídicas, deberá solicitarlo por escrito a la Dirección Seccional correspondiente, anexando los documentos que lo acrediten para el efecto.

La Administración dispondrá de tres (3) días hábiles para la emisión del mecanismo de firma amparado con certificado digital.

El mismo procedimiento se seguirá cuando por daños eventuales en los servicios informáticos electrónicos o la pérdida del mecanismo de firma con certificado digital o las claves secretas asociadas al mismo, sea necesaria la expedición de un nuevo certificado. **(Artículo 3, Decreto Reglamentario 1791 de 2007)**

Conforme lo señala el literal d) del artículo 3 de la Resolución 12717 del 27 de diciembre de 2005, la renovación del mecanismo deberá realizarse con una antelación de treinta (30) días a la fecha de vencimiento del período de validez.

Una vez emitido el mecanismo de firma con certificado digital, los suscriptores del mismo deben agotar el procedimiento para su activación. Es responsabilidad de estos concluir oportunamente este trámite. **(Artículo 5 de la Resolución 12761 de diciembre 09 de 2011, modificada por la Resolución 19 de febrero 28 de 2012)**

El mecanismo de firma respaldado con certificado digital se asigna a la persona natural que a nombre propio o en representación del contribuyente, responsable, o declarante, deba cumplir con el deber formal de declarar, quien para tales efectos tiene la calidad de suscriptor, en las condiciones y con los procedimientos señalados en la Resolución 12717 de diciembre 27 de 2005, modificada por la Resolución 114 de junio 05 de 2014, o la que la modifique o sustituya, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El cambio de domicilio de los contribuyentes o responsables no afecta la obligación de presentar declaraciones a través de los servicios informáticos. **(Parágrafo, Artículo 1, Decreto Reglamentario 1791 de 2007)**

3.6.3 Corrección de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia

Los contribuyentes y demás declarantes pueden corregir, voluntariamente o por solicitud de la administración, la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, cuando haya

imprecisiones u omisiones en los aspectos a declarar o se haya cometido errores en el diligenciamiento del formulario.

La corrección a la Declaración Informativa de Precios de Transferencia deberá ser presentada a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN en el formulario 120 prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el efecto. La nueva declaración reemplaza la que fue corregida siempre y cuando se realice con el lleno de los requisitos exigidos.

La declaración informativa podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro de los dos (2) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. **(Inciso tercero, numeral 6, Literal B, Artículo 260-11 del Estatuto Tributario)**

Nota

Para mayor información respecto del procedimiento de corrección a las Declaraciones Informativas, consulte el título II de esta cartilla.

3.7 Sanciones relacionadas con la declaración informativa de precios de transferencia

3.7.1 Sanción mínima

El valor de la sanción que deba liquidar la persona o entidad sometida a ella o la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidas las sanciones reducidas, en ningún caso podrá ser inferior a la suma correspondiente a diez Unidades de Valor Tributario (10 UVT). **(Artículos 639 y Artículo 868-1 del Estatuto Tributario)**

3.7.2 SANCIONES RELACIONADAS CON LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS PRECIOS DE TRANSFERENCIA ARTICULO 260-11 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

SANCIONES APLICABLES CON RESPECTO A LA DECLARACION INFORMATIVA (LITERAL B DEL ARTÍCULO 260-11 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)		
SANCIÓN	CASOS EN LOS QUE APLICA	MONTO/TIPO DE LA SANCIÓN
1. Por extemporaneidad	Presentación dentro de los 15 días hábiles s.s. al vencimiento del plazo	50 UVT por cada día hábil de retardo, sin exceder 750 UVT. Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción será de 10 UVT por cada día hábil de retardo, sin exceder 150 UVT.
	Presentación con posterioridad a los 15 días hábiles s.s. al vencimiento del plazo	800 UVT por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin exceder 9600 UVT Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción será de 160 UVT por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, sin exceder 1920 UVT.
2. Por inconsistencias	Cuando los datos y cifras consignados en la declaración informativa no coincidan con la documentación comprobatoria	0.6% del valor de dichas operaciones, sin exceder 2280 UVT. Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción no podrá exceder 480 UVT.
3. Por omisión de información	Cuando se omita información relativa a operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.	1.3 % sobre el valor total de dichas operaciones, sin exceder 3.000 UVT y el desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones sobre las cuales se omitió la información. Para contribuyentes con operaciones por monto inferior a 80.000 UVT, la sanción no podrá exceder 1.000 UVT. Para los casos en que no sea posible establecer la base para determinar la sanción, remitirse a lo establecido en el inciso 3, numeral 3, literal B del artículo 260-11 del E.T.

<p>4. Por omisión de información relativa a operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales</p>	<p>Cuando se omita información relativa a operaciones realizadas con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales</p>	<p>2.6 % del valor total de dichas operaciones, sin exceder 6.000 UVT y el desconocimiento de los costos y deducciones originados en dichas operaciones.</p> <p>Si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no se aplicará la sanción por desconocimiento de costos y deducciones.</p>
<p>5. Por no presentar</p>	<p>Quienes incumplan la obligación de presentar la declaración informativa, estando obligados a ello, serán emplazados, previa comprobación de su obligación, para que presenten la declaración informativa en el término perentorio de un (1) mes.</p>	<p>Cuando no se presente la declaración dentro del término señalado habrá lugar a una sanción del 10% del valor total de las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, sin exceder 20.000 UVT.</p>
<p>6. Reducida</p>	<p>Si las inconsistencias y omisiones son subsanadas por el contribuyente antes de la notificación de la resolución que impone la sanción o de la liquidación oficial de revisión, según el caso.</p>	<p>Las sanciones señaladas en los numerales 2, 3 y 4 se reducirán al 50%, si las inconsistencias y omisiones son subsanadas por el contribuyente antes de la notificación de la resolución que impone la sanción o de la liquidación oficial de revisión, según el caso.</p>

Nota

En materia de sanciones relacionadas con la Declaración Informativa deberá tenerse en cuenta adicionalmente lo establecido en los Artículos 24 y 25 del Decreto 3030 de 2013; los incisos 4 y 5 del numeral 6 Literal B y Literal C del Artículo 260-11 del Estatuto Tributario.

3.7.3 Diligenciamiento de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia (Formulario 120)

Tenga en cuenta que de conformidad con el artículo 578 del Estatuto Tributario, las declaraciones deben ser presentadas en los formatos que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a la presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia, deberán cumplir con esta obligación en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, utilizando el mecanismo de firma respaldada por el correspondiente certificado digital emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Deben presentar la Declaración Informativa de Precios de Transferencia los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia, cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cien mil (100.000) UVT o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a sesenta y un mil (61.000) UVT, que celebren operaciones con vinculados conforme con lo establecido en los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios residentes o domiciliados en Colombia que en el año gravable hubieran realizado operaciones con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, aunque su patrimonio bruto a 31 de diciembre del año

gravable o sus ingresos brutos en el mismo año, hubieran sido inferiores a los topes señalados en el párrafo anterior. (Artículo 260-7, parágrafo 2 del E.T).

Para la presentación de la declaración informativa, tenga en cuenta el siguiente procedimiento:

1. Presentar la información de la Hoja 2 del formulario – Formato 1125

La información correspondiente a la Hoja 2 “Operaciones con vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales” de la declaración informativa, deberá ser previamente presentada mediante la opción presentación de información por envío de archivos. Para ello deberá generar el archivo XML, bien sea usando sus propios sistemas o el Prevalidador de datos para presentación de información por envío de archivos que la DIAN le facilita gratuitamente. El proceso de presentación de información por envío de archivos debe realizarse haciendo uso del mecanismo de firma digital, en el formato 1125.

Presentada y validada la información, el declarante deberá consultar el resultado de dicho proceso, bajo la opción “Consultar envío solicitudes”. Si como resultado de la validación, el archivo XML no contiene errores, el declarante debe continuar con el siguiente punto. Si el resultado de la validación concluye que el archivo XML contiene errores, debe corregir la información y presentarse nuevamente bajo el concepto “1” (inicial) con el número del consecutivo del envío que le corresponda y validarse hasta que en el resultado de dicha validación el archivo XML no contenga errores.

2. Diligenciar, firmar y presentar la hoja principal de la declaración

Una vez el resultado del proceso descrito en el anterior numeral sea de conformidad, debe ingresar a la opción “Diligenciar/Presentar”, luego escoger el formulario 120 “Declaración Informativa de Precios de Transferencia”, escoger el año gravable que corresponda, seleccionar el estado inicial para comenzar, continuar con la opción diligenciar y/o firmar y seleccionar la declaración a diligenciar. Lo anterior le permitirá generar la Hoja Principal del formulario 120, la cual se debe diligenciar, firmar y presentar por parte del declarante, como se explica más adelante.

3. Generación del recibo de pago

Únicamente cuando se generen sanciones a cargo, realice el proceso de diligenciamiento del recibo de pago asociado a la declaración ya presentada.

Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al obligado a declarar, diligenciar e imprimir el correspondiente “Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales”, para proceder al pago de las sanciones, cuando a ellas haya lugar, ante las entidades autorizadas para recaudar a través de los mecanismos que estas ofrezcan y en las condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para una explicación más detallada del procedimiento descrito en los numerales 1 y 2 puede consultar y descargar del portal de la DIAN toda la información al respecto en las opciones:

Guía servicios en línea / información por envío de archivos / Cartilla.

Guía servicios en línea / Diligenciamiento y presentación virtual de documentos / Cartilla.

Notas

La presentación de la Declaración Informativa de Precios de Transferencia – Formulario 120, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solo se entenderá cumplida cuando se agote el procedimiento descrito en los numerales 1 y 2.

Recuerde que si se trata de la corrección de algún dato de la declaración, deberá realizar nuevamente el anterior proceso, diligenciar todas las casillas de un nuevo formulario, caso en el cual la nueva declaración reemplazará totalmente a la anterior. Para ello debe proceder a presentar previamente el formato 1125 bajo el concepto “2” (corrección) y presentar la solicitud de envío por la opción de “Reemplazar solicitud de envío”, posteriormente deberá continuar con los numerales 2 y 3 descritos anteriormente.

Todos los valores deben ser positivos, aun en los casos en los cuales el rango de precios o de márgenes de utilidad arroje valores negativos, para lo cual deberán utilizarse las casillas diseñadas para el efecto.

Metodológicamente primero se presentarán las instrucciones para el diligenciamiento de la Hoja 2 (Formato 1125 – Operaciones con vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales) y posteriormente las instrucciones para el diligenciamiento de la Hoja Principal. Ese orden responde a que algunos de los datos consignados en la Hoja 2 deben ser informados en la Hoja Principal.

Previsiones Generales

En ningún caso se constituirán como causales de justificación de la Extemporaneidad:

- Eventuales daños en su sistema y/o equipos informáticos
- Faltas de conexión
- El no agotar los procedimientos previos a la presentación de la declaración (Actualización RUT, con las responsabilidades 18 y 26)
- Pérdida o daño del archivo de firma digital, olvido de claves, o la solicitud

NOTA 1: *Para la emisión del mecanismo de firma digital, la Administración dispondrá de 3 días hábiles. (Artículo 3, del Decreto 1791 de 2007)*

NOTA 2: *El obligado deberá prever con suficiente anticipación el adecuado funcionamiento de los medios requeridos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones*

Casos de fuerza mayor

Cuando por fuerza mayor no imputable al obligado no haya disponibilidad de los servicios Informáticos electrónicos, deberá procederse en la siguiente forma:

La declaración informativa y/o la documentación comprobatoria se presentarán en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, haciendo uso del mecanismo de firma digital, al día siguiente del restablecimiento del servicio electrónico, hasta obtener el resultado exitoso de este procedimiento.

En este último evento, el declarante deberá remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prueba de los hechos constitutivos de la fuerza mayor.