

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACION VIRTUAL No.
000S2022906156**

100208192-1017

Bogotá, D.C. **10/08/2022**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Régimen de precios de transferencia
Operaciones de commodities
Fuentes formales: Artículos 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario
Artículo 1.2.2.2.4.1. del Decreto 1625 de 2016

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia y, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, el peticionario consulta textualmente lo siguiente:

1. ***“¿Cuando el análisis de precios de transferencia se realiza a partir de referencia a transacciones comparables realizadas entre independientes no resulta procedente realizar el análisis por referencia a precios de cotización?, es decir, ¿son excluyentes?”***

El precio comparable no controlado constituye uno de los métodos establecidos bajo el régimen de precios de transferencia para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados.

Al respecto, el artículo 260-3 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTÍCULO 260-3. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN LAS OPERACIONES CON VINCULADOS. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

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

Subdirección de Normativa y Doctrina

servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables.

Para las siguientes operaciones se aplicará el siguiente tratamiento.

a) Cuando se trate de operaciones de adquisición de activos corporales usados 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 menos la depreciación desde la adquisición del activo, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables;

b) Cuando se trate de operaciones de commodities, el método "Precio Comparable No Controlado", será el método de precios de transferencia más apropiado y deberá ser utilizado para establecer el precio de Plena Competencia en estas transacciones.

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

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

(...)". (Subrayado y negrilla fuera de texto)

De la lectura de la norma se encuentra que el método de "Precio Comparable No Controlado" constituye el método de precios de transferencia más apropiado para llevar a cabo el análisis de comparabilidad en las operaciones de commodities. Así, utilizando dicho método, según lo dispuesto por el artículo 260-3 *ibídem*, el análisis podrá efectuarse: **(i)** por referencia a transacciones comparables realizadas entre independientes (i.e. comparable interno) o, **(ii)** por referencia a precios de cotización (i.e. comparable externo).

Nótese como la norma en su literalidad faculta a los sujetos para realizar el análisis de comparabilidad a partir de comparables internos o externos, los que sean más apropiados, dependiendo de los hechos y circunstancias del caso, sin considerar que los mismos sean excluyentes entre sí o invalidar la aplicación de uno cuando se utilice el otro.

Adicionalmente, es necesario tener en cuenta que el artículo 260-4 del Estatuto Tributario establece en su párrafo:

"PARÁGRAFO. *En caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos*

Subdirección de Normativa y Doctrina

en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia”.

De lo anterior se observa que se dispone una prevalencia para tomar el comparable interno en el análisis de precios de transferencia y, así, en caso de que se cumplan los factores de comparabilidad exigidos, no será necesario considerar un comparable externo.

No obstante, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE en el párrafo 3.28. de las *“Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2022”* pone de presente:

“3.28. Por otro lado, los comparables internos no siempre son más fiables, por lo que tampoco puede considerarse que cualquier operación entre un contribuyente y una parte independiente sea un comparable fiable para las operaciones vinculadas realizadas por ese mismo contribuyente. Los comparables internos, cuando existen, deben satisfacer los cinco factores de comparabilidad del mismo modo que los comparables externos; veáanse los párrafos 1.33 a 1.118. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Por lo tanto, se reitera que bajo el método de Precio Comparable No Controlado dicha prevalencia del comparable interno (i.e. referencia a transacciones comparables realizadas entre independientes) no constituye una exclusión respecto del comparable externo (i.e. precio de cotización). Esto, puesto que la elección de los comparables dependerá de cada operación y sus circunstancias en particular y, toda vez que la norma no restringe su aplicación.

2. ***“Consecuentemente con lo anterior, la presunción residual que contempla la norma de tomar como fecha de la operación, la fecha del embarque, ¿Aplica exclusivamente cuando el análisis de la operación se efectúa por referencia a precios de cotización, por tanto no resultaría procedente aplicar la referida presunción residual cuando la operación es analizada con referencia a transacciones entre independientes?”***

El literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 *ibídem* señala:

*“(…) Un factor particularmente relevante para el análisis de las transacciones de commodities efectuado con referencia al precio de cotización, es la fecha o periodo específico acordado por las partes para fijar del commodity. Esta fecha o periodo acordado para la fijación del precio del commodity deberá ser demostrado mediante documentos fiables (Ej: contratos, ofertas y aceptaciones u otros documentos que establezcan los términos del acuerdo y que puedan constituir una prueba fiable), cuyos términos sean consistentes con el comportamiento real de las partes o con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables tomando en consideración la práctica de la industria. Así mismo, **estos acuerdos deberán estar registrados en los términos y condiciones que establezca el Gobierno nacional.***

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

Subdirección de Normativa y Doctrina

Nótese que la norma se refiere de manera general al supuesto en el cual, en las operaciones de commodities, la administración tributaria no puede determinar por ningún otro medio la fecha de fijación del precio del commodity, sin restringir dicho supuesto a que el análisis se haya realizado con referencia a precios de cotización o con referencia a transacciones entre independientes.

Ahora bien, es importante poner de presente que la fecha de embarque constituye un criterio residual para la administración, toda vez que tendrán prevalencia los documentos que puedan constituir una prueba fiable para demostrar la fecha de fijación del precio del commodity, tales como: el contrato, las ofertas, aceptaciones, entre otros.

En concordancia con lo anterior, el artículo 1.2.2.2.4.1. del Decreto 1625 de 2016 señala:

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

Para efectos del análisis de precios de transferencia, el precio de plena competencia para las transacciones de commodities, puede determinarse por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a precios de cotización. Los precios de cotización de commodities serán aquellos precios de referencia que se obtengan de mercados de intercambio nacional e internacional, o de organismos reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas, o de agencias gubernamentales de fijación de precios.

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

(...)

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

Si la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo registrado por el contribuyente es inconsistente, es decir, no concuerda con la conducta real de las partes o con otros hechos del caso, la Administración Tributaria podrá establecer una fecha para

Subdirección de Normativa y Doctrina

la fijación del precio, en concordancia con esos otros hechos y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables. En caso que lo anterior no fuere posible, la Administración Tributaria en uso de sus facultades podrá considerar como precio, la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente, dependiendo del medio de transporte utilizado.

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

(...)" (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Al respecto, este Despacho en Oficio No. 907528 [int.1525] del 26 de noviembre de 2020 indicó:

“1. ¿Qué acuerdos de transacciones de commodities se deben registrar en los términos del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario?”

En el Oficio 100208221-1188 de 2020 se concluyó sobre el registro de acuerdos de transacciones de commodities que se está obligado a éste cuando se emplea el método “Precio Comparable No Controlado”.

Al respecto, este Despacho considera sustancial comprender que el citado registro opera sobre la totalidad de los acuerdos de transacciones controladas de commodities sujetas al régimen de precios de transferencia.

(...)

De allí que sea menester concluir que, al ser la fecha o período específico – acordado por las partes – un elemento fundamental del análisis realizado con referencia al precio de cotización, propio de las transacciones de commodities, todo acuerdo sobre las mismas deberá ser registrado a través del sistema informático “Registro de Acuerdos de Transacciones de Commodities” de la U.A.E. DIAN en los términos de la Resolución N° 000067 de 2020; desde luego, siempre que se trate de transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia como se indicó líneas atrás.

3. ¿Cuáles son las consecuencias en caso de no registrar los acuerdos de transacciones de commodities?

En el Oficio 100208221-1188 de 2020 se manifestó al respecto que “son únicamente aquellas previstas en los artículos 260-3 del Estatuto Tributario y 1.2.2.2.4.1 del Decreto 1625 de 2016”.

Lo anterior se traduce en que la fecha para la fijación del precio, pactada en el respectivo acuerdo, no constituya prueba fiable (cfr. artículo 1.2.2.2.4.1 ibidem, inciso 6°) y, por lo tanto, se faculte a la Administración Tributaria para:

Subdirección de Normativa y Doctrina

- i) **Establecer una fecha para la fijación del precio por otro medio (cfr. artículo 1.2.2.2.4.1 ibidem, incisos 6 y 5).**
- ii) **En caso de que lo anterior no sea posible, considerar como precio la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente, dependiendo del medio de transporte utilizado (cfr. inciso 6° del literal b) citado y artículo 1.2.2.2.4.1 ibidem, inciso 5°).** (Subrayado y negrilla fuera de texto)

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá, D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila