

RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA VIGENTE A PARTIR DEL AÑO FISCAL 2013 (Actualizado 2016)

RESUMEN

Contenido

	Pág.
1. PRINCIPIOS GENERALES	2
2. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LOS CONTRIBUYENTES.....	4
3. ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	6
3.1 Vinculados económicos.....	6
3.2 Tipos de operación	8
3.3 Criterios de comparación	10
3.4 Métodos para determinar el cumplimiento del PPC.....	11
3.5 Costos y deducciones limitados por operaciones entre vinculados	14
3.6 Aportes a sociedades y entidades extranjeras.....	14
3.7 Sanciones.....	15
4. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS.....	18
5. ANEXO: PARAÍDOS FISCALES	19

RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA¹

Por: Alejandro Delgado Perea

1. PRINCIPIOS GENERALES

El capítulo XI del Estatuto Tributario contiene las disposiciones legales referentes al Régimen de Precios de Transferencia. El artículo 260-2 regula la esencia conceptual del régimen y dispone sus principios generales:

Artículo 260-2. Operaciones con vinculados. 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.

La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar, para efectos fiscales, los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con sus vinculados, mediante la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Cuando una entidad extranjera, vinculada a un establecimiento permanente en Colombia, concluya una operación con otra entidad extranjera, a favor de dicho establecimiento, este último, está obligado 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.

Así mismo, cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios celebren operaciones con vinculados residentes en Colombia, en relación con el establecimiento permanente de uno de ellos en el 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.

¹ Este resumen está basado en, e incluye transcripciones de, el Capítulo XI del Estatuto Tributario (ET) y las Directrices en precios de transferencia de la Ocde.

Sin perjuicio de lo consagrado en otras disposiciones en este Estatuto, 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 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.

Parágrafo. Los precios de transferencia a que se refiere el presente título, solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por su parte, los Par. 2º y 3º del Art. 260-7 ET, disponen:

Parágrafo 2º. Sin perjuicio de lo consagrado en las demás disposiciones de este Estatuto, 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 a la que se refiere el artículo 260-5 de este Estatuto y la declaración informativa a la que se refiere el artículo 260-9 de este Estatuto con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los toques allí señalados.

Parágrafo 3º. Cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios realicen 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 tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

De la lectura de los artículos transcritos quedan claros los principios normativos del régimen:

- a. La normatividad sobre precios de transferencia cubre todas y cada una de las operaciones llevadas a cabo por un contribuyente del impuesto sobre la Renta en Colombia, con sus vinculados del exterior. También incluye las operaciones celebradas entre:
 - un contribuyente ubicado, domiciliado o residentes en el territorio aduanero nacional, y un vinculado ubicado en zona franca;
 - un contribuyente y una persona natural o jurídica ubicada en un paraíso fiscal;
- b. El Principio de Plena Competencia (PPC) se debe observar en las operaciones celebradas con vinculados del exterior, y los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a determinar sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el PPC. La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá

determinar, para efectos fiscales, los mismos conceptos con base en la aplicación de dicho principio.

- c. El régimen tiene efecto exclusivamente sobre la determinación del impuesto sobre la renta y el Cree, en particular en la determinación de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos. Así las cosas, si la empresa o la administración concluyen que en una determinada operación no se cumplió el PPC, la revisión de los precios pactados en la operación o de los márgenes obtenidos en ella no tendrá efecto alguno en la determinación de otros tributos, bien sean éstos del orden nacional o territorial (por ejemplo, en el IVA, impuesto a la riqueza o ICA).
- d. De acuerdo con lo previsto en el literal 1.a) del Art. 260-4 ET y el Par. 3º del Decreto Reglamentario 3030 de 2013 (en adelante, el DR), las operaciones de pago de intereses que no cumplan el PPC no serán consideradas como préstamos ni intereses, sino como aportes de capital y serán tratadas como dividendos. La ley prevé, entonces, una re-caracterización de la operación.

2. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen operaciones con vinculados del exterior o en zona franca, o con un tercero ubicado en un paraíso fiscal, están obligados a cumplir en dichas operaciones el PPC. Más allá de ello, la ley dispone de obligaciones formales específicas que deben cumplir ciertos contribuyentes.

a. Declaración Informativa.

El Art. 260-9 dispone:

Artículo 260-9. Obligación de presentar 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 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 este Estatuto, deberán presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con dichos vinculados.

El párrafo del Art. 11 del DR, dice:

Art. 11. Párrafo. Aportes a sociedades y entidades extranjeras. Los aportes en especie y los aportes en industria que hagan personas naturales, personas jurídicas o entidades nacionales a sociedades u otras entidades extranjeras constituyen enajenación para efectos fiscales, los cuales estarán sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos y estarán sometidos a su vez al régimen de precios de transferencia.

Los aportes de intangibles a sociedades u otras entidades extranjeras, independientemente de su cuantía, deberán reportarse en la declaración informativa de precios de transferencia.

Para la **vigencia fiscal 2015** la UVT equivale a \$28.279, por lo cual están obligados a presentar declaración informativa (DI) los contribuyentes que tengan al cierre de la vigencia un patrimonio bruto igual o superior a \$2.827.900.000 o cuyos ingresos brutos sean como mínimo \$1.725.019.000 (basta que el contribuyente cumpla una de estas dos condiciones para estar obligado a declarar). La DI debe incluir la totalidad de los tipos de operación llevados a cabo con vinculados del exterior, sin importar su cuantía².

Todo contribuyente del impuesto sobre la renta, sin excepción, **debe presentar DI por todas las operaciones llevadas a cabo con personas o empresas ubicadas en paraísos fiscales** (no importa el patrimonio o ingresos del contribuyente). La lista de paraísos fiscales se puede ver en el Anexo.

b. Documentación Comprobatoria.

Además de la Declaración Informativa, existe la obligación de preparar y enviar la Documentación Comprobatoria (DC) de que trata el Art. 260-5 ET (la Documentación Comprobatoria recibe el nombre común de *estudio de Precios de Transferencia*):

Artículo 260-5. Documentación comprobatoria. 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 este Estatuto, 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.

Dicha documentación deberá conservarse por un término mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1º de enero del año siguiente al año gravable de su elaboración, expedición o recibo y colocarse a disposición de la Administración Tributaria, cuando esta así lo requiera.

La información financiera y contable utilizada para la preparación de la documentación comprobatoria deberá estar certificada por el Revisor Fiscal.

En el Art. 2 del DR, se limita el universo de contribuyentes obligados a enviar DC:

- (Literal c). Sólo se debe enviar DC por operaciones llevadas a cabo con personas, ubicadas en paraísos fiscales, si el monto anual de estas operaciones supera el 10.000 UVT.

² La Declaración Informativa Consolidada fue abolida tácitamente por la Ley 1607 de 2012, y dicha derogatoria aplica a partir de los precios de transferencia de la vigencia fiscal 2013.

- (Parágrafo 1). En casos distintos a operaciones con paraísos fiscales, no habrá lugar a preparar y enviar DC cuando la sumatoria de la totalidad de operaciones realizadas con vinculados durante el respectivo año sea inferior al equivalente a 61.000 UVT. Adicionalmente, no habrá lugar a preparar y enviar documentación comprobatoria por aquellos tipos de operación cuyo monto anual acumulado no supere el equivalente a 32.000 UVT (\$904.928.000).

Así las cosas, sólo se debe realizar estudio de precios de transferencia por los tipos de operación cuyo monto acumulado en la **vigencia 2015** sea igual o superior a \$904.928.000, y sólo si el total de operaciones con vinculados excedió \$1.725.019.000. Se exceptúa el caso de operaciones con personas ubicadas en paraísos fiscales (PF), para los cuales se debe enviar DC cuando el total operaciones supere \$282.790.000.

En el caso de operaciones de financiamiento, en particular en aquellas relacionadas con los préstamos que deben ser declarados como tipo de operación de "intereses sobre préstamos", para efectos de determinar los montos de operación deberá tenerse en cuenta el monto del principal (y no los intereses).

3. ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1 Vinculados económicos

Para efectos del régimen de precios de transferencia, la vinculación económica está establecida en el Art. 260-1.

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 decisoria 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.

En esencia, la vinculación se da en los casos en los que existe participación accionaria mayoritaria, directa o indirecta, de una empresa en la otra, o una de ellas controla o puede controlar directa o indirectamente a la otra, o las dos empresas están controladas por las mismas personas³. En el caso de personas naturales esta previsión se extiende a parientes hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad. La vinculación también se da en los casos de formas asociativas (ver Lit. g)

3.2 Tipos de operación

Al momento de declarar y analizar el cumplimiento del PPC en las transacciones realizadas entre vinculados económicos, es necesario agrupar las operaciones por *tipo de operación*. El Art. 11 del DR define el concepto de tipo de operación:

Se entiende por tipo de operación el conjunto de las operaciones que realiza el contribuyente mediante actividades que no presentan diferencias significativas en relación con las funciones afectadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el mismo.

Deberán declararse por separado aquellos tipos de operación que se denominen de manera idéntica o similar pero que al momento de realizarse 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 del exterior, o vinculados ubicados en zonas francas, o personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales

Así las cosas, al momento de agrupar las operaciones individuales para efectos de la Declaración y la Documentación Comprobatoria, es menester evaluar su similitud en términos de las funciones efectuadas por cada uno de los vinculados, los activos utilizados en el desarrollo de la operación y los riesgos que cada una de las partes asumen en el desarrollo de la operación.

A modo de ejemplo, si un contribuyente en Colombia importa de un vinculado del exterior un producto químico, del cual empleará una parte para la fabricación de medicamentos y la otra parte la venderá sin transformar a terceros, se identifican dos tipos de operación diferentes. Esto se debe a que las funciones desarrolladas en el proceso de manufactura de medicamentos son sustancialmente diferentes de las relacionadas con la distribución de productos químicos. Se observa, entonces, que una única transacción económica – compra de bienes en este ejemplo –, debe ser analizada desde la perspectiva de dos tipos de operación, y, aún en el caso de haberse pactado un precio único para producto importado, se debe garantizar el cumplimiento del PPC en los dos tipos de operación.

³ La Ley 1607 de 2012 derogó en forma tácita la causal prevista en el Num. 9 del art. 450 del E.T.: "9. Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica". Esta causal de vinculación aplica para las operaciones llevadas a cabo hasta el año 2012.

La Tabla 1 muestra los tipos de operación definidos en el citado decreto, y la codificación contenida en las cartillas para el diligenciamiento de la Declaración Informativa.

Tipos de Operación y su código			
Operaciones de ingreso	Operaciones de egreso	Otras operaciones	Información adicional
1. Netos por venta de inventarios producidos.	30. Compra neta de inventarios para producción.	59. Aportes en especie o en industria a sociedades o entidades extranjeras.	61. Préstamos con vinculados que no fueron reflejados en el Estado de Resultados.
2. Netos por venta de inventarios no producidos.	31. Compra neta de inventarios para distribución.	60. Aportes de intangibles a sociedades o entidades extranjeras.	62. Reintegros o reembolsos de gastos con vinculados que no fueron reflejados en el Estado de Resultados.
3. Servicios intermedios de la producción - maquila.	32. Servicios intermedios de la producción - maquila.		63. Operaciones efectuadas a nombre de vinculados que no fueron reflejados en el Estado de Resultados
4. Servicios administrativos.	33. Servicios administrativos.		
5. Asistencia técnica.	34. Asistencia técnica.		
6. Servicios técnicos.	35. Servicios técnicos.		
7. Otros servicios.	36. Otros servicios.		
8. Honorarios.	37. Honorarios.		
9. Comisiones.	38. Comisiones.		
10. Publicidad.	39. Publicidad.		
11. Seguros y reaseguros.	40. Seguros y reaseguros.		
12. Ingresos por Derivados financieros.	41. Egresos por Derivados financieros.		
13. Intereses sobre préstamos.	42. Intereses sobre préstamos.		
14. Arrendamientos.	43. Arrendamientos.		
15. Arrendamientos financieros.	44. Arrendamientos financieros.		
16. Prestación de otros servicios financieros.	45. Prestación de otros servicios financieros.		
17. Garantías.	46. Garantías.		
18. Enajenación de acciones (inventario).	47. Compra de acciones (inventario).		
19. Enajenación de acciones y aportes (activo fijo).	48. Compra de acciones y, aportes (activo fijo).		
20. Venta de cartera.	49. Venta de cartera.		
21. Venta de activos fijos no depreciables.	50. Compra de activos fijos no depreciables.		
22. Venta de activos fijos depreciables, amortizables y agotables.	51. Compra de activos fijos depreciables, amortizables y agotables.		
23. Venta de intangibles o derechos tales como patente; know-how, marcas, entre otros.	52. Compra de intangibles o derechos tales como patentes, know-how, marcas, entre otros.		
24. Cesión de intangi-	53. Cesión de intangi-		

Tipos de Operación y su código			
Operaciones de ingreso	Operaciones de egreso	Otras operaciones	Información adicional
bles, derechos u obligaciones. 25. Licenciamientos o franquicias. 26. Regalías. 27. Otras Inversiones. 28. Otros activos. 29. Otros ingresos.	bles, derechos u obligaciones. 54. Licenciamientos o franquicias. 55. Regalías. 56. Otras Inversiones. 57. Otros activos. 58. Otros egresos.		

La información adicional de la DI corresponde a operaciones de activo o pasivo, y se originan en préstamos (no financieros), reintegros o reembolsos de gastos, y operaciones efectuadas a nombre de vinculados. En estas operaciones no se negocian precios ni es dable establecer un margen de utilidad, por lo cual no son sujetas a análisis de cumplimiento del PPC ni, por tanto, a DC.

3.3 Criterios de comparación

El Art. 260-4 ET establece el criterio general para determinar si dos operaciones son comparables en el contexto del régimen de precios de transferencia.

Artículo 260-4. Criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes. Para efectos del régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.

Más adelante, en el mismo artículo se establecen criterios específicos y atributos para analizar la comparabilidad de operaciones. Deben tenerse en cuenta:

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, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra

de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación.

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

En caso de existir **comparables internos** (esto es, operaciones comparables desarrolladas entre el contribuyente y un tercero), se deberán tomar en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia.

3.4 Métodos para determinar el cumplimiento del PPC

El Artículo 260-3 del Estatuto Tributario y la doctrina de la OCDE reconocen cinco métodos para determinar el grado de cumplimiento con el PPC en las transacciones que involucran bienes tangibles, intangibles, prestación de servicios y financiamiento entre vinculados económicos. Los primeros tres, se conocen como métodos tradicionales: Precio Comparable No Controlado, Precio de Reventa y Costo Adicionado. Los otros dos métodos –los no tradicionales– son: Partición de utilidades y Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación.

Los métodos tradicionales podrían considerarse como los medios más directos para lograr determinar si las operaciones entre vinculados se llevan a cabo bajo el PPC. Sin embargo, la complejidad de los negocios que se desarrollan hoy en día puede llevar a dificultades prácticas en su aplicación. Cuando no hay posibilidad de emplear los métodos tradicionales, bien sea porque: (i) no hay precios de referencia, (ii) la operación no permite calcular un margen bruto, (iii) no se cuenta con suficiente información, o (iv) la información disponible no tiene la calidad que se requiere, es necesario acudir a los métodos no tradicionales.

Según el Art. 260-3 ET, para determinar el método a utilizar para evaluar el PPC, se deben utilizar los siguientes criterios:

- 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

a. Método de precio comparable no controlado (PC)

La forma más confiable y precisa de verificar el cumplimiento del PPC en una operación llevada a cabo entre vinculados es la comparación del precio real cobrado por el bien o servicio en operaciones comparables llevadas a cabo entre partes independientes.

Existen dos aproximaciones a este método. En un primer caso, se comparan las operaciones objeto de evaluación con operaciones comparables realizadas por la parte examinada con terceros independientes. En este caso se habla de *comparables internos*. Si no se cuenta con comparables internos, se buscan *precios de mercado* para el bien o servicio. Esto sólo es posible en el caso de *commodities* o productos que cotizan en mercados públicos.

El Art. 260-3 ET determinó dos reglas (¿métodos?) que escapan al PPC y se apartan de la doctrina internacional:

1. Operaciones de adquisición de activos usados: Establece el Num. 1 que la aplicación del método PC se hará "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".
2. El Par. 1º dice:

Parágrafo 1º. Para el caso de operaciones de compraventa de acciones que no coticen en bolsa o de aquellas operaciones que involucren la transferencia de otros tipos de activos y que presenten dificultades en materia de comparabilidad, se deberán utilizar los métodos de valoración financiera comúnmente aceptados, en particular aquel que calcule el valor de mercado a través del valor presente de los ingresos futuros, y bajo ninguna circunstancia se aceptará como método válido de valoración el del Valor Patrimonial o Valor Intrínseco.

b. Método de precio de reventa (PR)

En este método se determina el precio a partir de la utilidad bruta, y se utiliza por lo general en los casos en que la empresa examinada (quien revende el producto) realiza la función de distribución y no añade un valor sustancial a la mercancía vendida. Según la doctrina este método pone mayor énfasis en las funciones desarrolladas por la empresa que en las características físicas del producto.

La conformidad de las operaciones bajo análisis con el PPC se puede determinar a partir del margen bruto obtenido por la parte examinada en otras operaciones comparables realizadas con partes independientes. En este caso se habla de *comparables internos*. Cuando no se dispone de comparables internos, se buscan empresas y operaciones comparables en bases de datos de acceso público (comparables externos).

c. Método de costo adicionado (CA)

Según este método, el precio de transferencia se determina a partir de la utilidad bruta como proporción del costo de ventas. Este método proporcionará una medida razonable del resultado del grado de cumplimiento del PPC, en los casos en que el contribuyente controlado fabrica o ensambla (transforma sustancialmente) la mercancía que se vende a los vinculados económicos.

Al igual que el caso del método PR, la conformidad de las operaciones bajo análisis con el PPC se puede determinar a partir del margen de utilidad bruta sobre costo de ventas obtenido por la parte examinada en otras operaciones comparables realizadas con partes independientes. En este caso se habla de *comparables internos*. Cuando no se dispone de comparables internos, se analiza la operación a partir de operaciones comparables realizadas por partes independientes.

d. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU)

Este método se basa en el principio que las empresas, en situaciones similares, tienden a obtener rendimientos similares en un periodo razonable de tiempo o luego de uno o más ciclos de negocio. En términos generales, la similitud de las características de los bienes o servicios transferidos será más importante cuando se estén comparando precios de una transacción controlada y no controlada, y menos importante cuando se estén comparando márgenes de utilidad (OCDE 1.19). Es posible que los precios sean influidos por diferencias en productos, y que los márgenes brutos sean afectados por diferencias en funciones, pero las utilidades operacionales están menos afectadas en forma adversa por esas diferencias (OCDE 3.34).

El método evalúa el cumplimiento del PPC a partir del análisis de márgenes de rentabilidad de operación relativos a rubros tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo. Entre los márgenes más comunes se encuentran el margen operacional, el margen sobre costos y gastos, el rendimiento sobre activos, el retorno sobre patrimonio y la razón Berry.

En los casos en que es posible, el método TU puede ser aplicado comparando las operaciones bajo estudio con operaciones realizadas por la parte examinada con terceros independientes (comparables internos). Cuando ello no es posible, la comparación se hará con operaciones realizadas entre partes independientes (comparables externos).

La utilización de este método tiene la ventaja de que los parámetros de comparabilidad resultan menos exigentes que en aquellos métodos que se basan en el análisis directo de los precios de los bienes o servicios, ya que, como se dijo, los márgenes de utilidad están menos afectados por las diferencias en las operaciones que se desea comparar.

e. Método de participación 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 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 PPC, y considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos asumidos por cada una de las vinculadas en las operaciones entre ellas.

El procedimiento para la distribución de la ganancia o pérdida que corresponda a cada parte relacionada sería el siguiente:

- a. Se determina la utilidad (o pérdida) 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 de acuerdo con los siguientes parámetros:
 - 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. Dicha remuneración será calculada mediante la aplicación del método más apropiado (PC, PR, CA o TU), como referencia de la remuneración que hubiesen obtenido partes independientes en operaciones comparables;
 - 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.

3.5 Costos y deducciones limitados por operaciones entre vinculados

El Art. 260-8 ET establece:

Artículo 260-8. Costos y deducciones. Lo dispuesto en los artículos 35, 90, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 de este Estatuto, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-5 de este Estatuto en relación con las operaciones a las cuales se les aplique este régimen.

Las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados.

Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el inciso 2º del artículo 156 de este Estatuto.

Este artículo muestra un beneficio importante para los contribuyentes obligados en precios de transferencia. En efecto, los contribuyentes no podían deducir en todo o en parte los costos y gastos por algunas operaciones desarrolladas con vinculados económicos. Con la demostración de la aplicación del PPC en la documentación comprobatoria, tal limitación desaparece.

3.6 Aportes a sociedades y entidades extranjeras

De acuerdo con el artículo 319-2, los aportes en especie o industria constituyen enajenación para efectos fiscales, y estarán sometidos al impuesto sobre la renta o ganancia ocasional de acuerdo con las reglas generales de enajenación de activos. Estos aportes deben estar sometidos al régimen de precios de transferencia.

Todos los aportes de intangibles a sociedades u otras entidades extranjeras deberán reportarse en la declaración informativa de precios de transferencia, independientemente de la cuantía del aporte.

3.7 Sanciones

a. Determinación de la base gravable en renta

Las operaciones realizadas por contribuyentes con vinculados del exterior, que no cumplan el PPC, inducirán a un posible ajuste en la renta gravable y en el impuesto a pagar, por cuenta de la determinación que haga la administración de los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta el precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables realizadas con o entre partes independientes.

En efecto, el Art. 260-3 establece en uno de sus incisos que:

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran fuera del rango de Plena Competencia, la **mediana** de dicho rango se considerará como el precio o margen de utilidad de Plena Competencia para las operaciones entre vinculados.

Así las cosas, cuando los precios o márgenes de las operaciones entre vinculados no estén dentro del rango (intercuartil) obtenido de las operaciones comparables, la administración determinará los ingresos, costos o deducciones de forma tal que los precios o márgenes aplicables a la operación entre vinculados se sitúen en la mediana del rango.

Esto se traducirá en una mayor renta gravable, con el consecuente mayor valor del impuesto a liquidar, junto con las sanciones previstas en el E.T. para inexactitud e intereses aplicables a pagos en mora.

b. Sanciones específicas del régimen de Precios de Transferencia

Más allá de los efectos puntuales en el impuesto sobre la renta, el Art. 260-11 ET prevé sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales previstas en el régimen de precios de transferencia.

En la Ley 1607 de 2012 se creó, para efectos sancionatorios, una distinción entre **contribuyentes con operaciones anuales sometidas al régimen iguales o superiores a 80,000 UVT** (esto es, \$2,380,240,000, año 2016 –digamos *grandes declarantes*- y los que no alcanzan este monto de operaciones –hablemos de *pequeños declarantes*. Infortunadamente, esta división no aplica para algunas de las sanciones.

A. Documentación Comprobatoria

1. Extemporaneidad

Hasta 15 días hábiles:

- Grandes declarantes: 75 UVT (\$2,231,000, año 2016) por día. Máx. 1,125 UVT (\$33,472,000).
- Pequeños declarantes: 15 UVT (\$446,000) por día. Máx. 225 UVT (\$6,694,000)

Mayor a 15 días hábiles:

- Grandes: 1,200 UVT (\$3,704,000) por mes o fracción. Máx. 14,400 UVT (\$428,443,000)
- Pequeños: 250 UVT (\$7,438,000) por mes o fracción. Máx. 3,000 UVT (89,259,000).

2. Inconsistencias. Se cambia la definición anterior y parece ampliarse (“tales como 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”). **El reglamento no precisa el concepto.**

Sanción:

- Grandes: 1% de las operaciones que presentan inconsistencias. Máx. 3,800 UVT (\$113,061,000).
- Pequeños: 1%. Máx. 800 UVT (\$23,802,000)

3. Omisión de información. Este es un nuevo concepto como sanción particular.

Sanción:

- Grandes: 2% de las operaciones con información omitida. Máx. 5,000 UVT (\$148,765,000).
- Pequeños: 2%. Máx. 1,400 UVT (\$41,654,000).

Además, se desconocen costos y deducciones asociados.

Se observa en la ley lo que, en nuestra opinión, es una incoherencia de bulto, ya que si no hay base para liquidar la sanción, el máximo se eleva a 20,000 UVT (\$595,060,000), sin distinguir además entre pequeños y grandes declarantes.

4. Omisión de información en operaciones con paraísos fiscales. Este es un nuevo concepto sancionatorio.

La sanción es el doble de la correspondiente a omisión. No se diferencia el tamaño del contribuyente: 4% de las operaciones con información omitida. Máx. 10,000 UVT (\$297,530,000). Además, se desconocen costos y deducciones asociados.

5. Sanción reducida. Aplica para inconsistencias y omisión (no para extemporaneidad).

Reducción: 50% de la suma establecida en el requerimiento especial o pliego de cargos, si se subsana la inconsistencia u omisión antes de la sanción.

6. Corrección. Aplica cuando, con posterioridad a la notificación del requerimiento especial o del pliego de cargos, según el caso, “el contribuyente corrija la documentación comprobatoria modificando los métodos para determinar el precio o margen de utilidad, o los criterios de comparabilidad”. Sanción: 4% del total de las operaciones. Máx. 20,000 UVT (\$595,060,000).

7. **No se prevé sanción por no envío de la documentación**. ¿Aplica el Art. 651 del E.T.? ¿Aplica la sanción por omisión de información den la DC?

B. Declaración Informativa

1. Extemporaneidad.

Hasta 15 días hábiles:

- Grandes declarantes: 50 UVT (\$1,488,000, año 2014) por día. Máx. 750 UVT (\$23,315,000).
- Pequeños declarantes: 10 UVT (\$298,000) por día. Máx. 150 UVT (\$4,463,000)

Mayor a 15 días hábiles:

- Grandes: 800 UVT (\$23,802,000) por mes o fracción. Máx. 9,600 UVT (285,629,000)
- Pequeños: 160 UVT (\$4,760,000) por mes o fracción. Máx. 1,920 UVT (57,126,000).

La sanción máxima corresponde a un año de retraso.

2. Inconsistencias. Se entiende que se presentan inconsistencias en la declaración informativa cuando los datos y cifras consignados en ella no coinciden con (los consignados en) la documentación comprobatoria.

Sanción:

- Grandes: 0.6% de las operaciones con información inconsistente. Máx. 2,280 UVT (\$67,837,000).
- Pequeños: 0.6%. Máx. 480 UVT (\$14,281,000).

3. Omisión de información.

- Grandes: 1.3% de las operaciones omitidas. Máx. 3,000 UVT (\$89,259,000).
- Pequeños: 1.3%. Máx. 1,000 UVT (\$29,753,000).

Además, se desconocen costos y deducciones asociados

4. Omisión de operaciones con paraísos fiscales. Corresponde al doble de la sanción por omisión general. No hay distinción por el tamaño del declarante.

Sanción: 2.6% de las operaciones con información inconsistente. Máx. 6,000 UVT (\$178,518,000). Además, se desconocen costos y deducciones asociados

5. No presentar (dentro del mes siguiente al emplazamiento): 10% de las operaciones. Máx. 20,000 UVT (\$595,060,000). En este caso, **no hay distinción entre pequeños y grandes declarantes.**

6. Sanción reducida. Aplica sólo para inconsistencias y omisión. De nuevo, se presenta error en la redacción. Donde dice "...refieren los numerales 2, 3 y 4 del literal b) de este artículo", debe decir "...refieren los numerales 2, 3 y 4 del literal B. de este artículo".

Reducción: 50% de la suma establecida en el requerimiento especial o pliego de cargos, si se subsana la inconsistencia u omisión antes de la sanción o liquidación oficial de revisión.

Préstamos: Se introduce un precepto importante: "Para el caso de operaciones financieras, en particular préstamos que involucren intereses, la base para el cálculo de la sanción será el monto del principal y no el de los intereses pactados con vinculados". Este inciso está al final del literal B., por lo cual, en nuestra opinión, se aplicaría sólo a las sanciones correspondientes a la Declaración.

NOTA: No se prevé sanción por corrección de la Declaración.

C. Sanciones generales

Comportamiento reincidente. Este es un concepto sancionatorio nuevo para PT. El concepto está definido en el Art. 640 ET: "La reincidencia aumenta el valor de las sanciones. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes a la comisión del hecho sancionado".

Sanción: 20,000 UVT (\$595,060,000) por cada año o periodo gravable respecto del cual se verifique la conducta sancionable.

Supóngase el caso de un contribuyente que no presentó DI por los años 2013, 2014 y 2015. En 2016 lo sancionan por la omisión del 2013, y el acto administrativo queda en firme ese mismo año. ¿Incurrir en comportamiento reincidente un contribuyente?

4. ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS

Conforme con lo establecido en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario, se entiende por Acuerdo Anticipado de Precios (APA) el suscrito entre la DIAN y el contribuyente que lo solicite, en el que se determina, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un conjunto de criterios y una metodología para la fijación de los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad aplicables durante determinados períodos fiscales a las operaciones que el contribuyente realice con vinculados.

5. ANEXO: PARAÍOS FISCALES

1. Antigua y Barbuda
2. Archipiélago de Svalbard
3. Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón
4. Estado de Brunei Darussalam
5. Estado de Kuwait
6. Estado de Qatar
7. Estado Independiente de Samoa Occidental
8. Granada
9. Hong Kong
10. Isla Queshm
11. Islas Cook
12. Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
13. Islas Salomón
14. Labuán
15. Macao
16. Mancomunidad de Dominica
17. Mancomunidad de las Bahamas
18. Reino de Bahrein
19. Reino Hachemí de Jordania
20. República Cooperativa de Guyana
21. República de Angola
22. República de Cabo Verde
23. República de las Islas Marshall
24. República de Liberia
25. República de Maldivas
26. República de Mauricio
27. República de Nauru
- ~~República de Panamá~~
28. República de Seychelles
29. República de Trinidad y Tobago
30. República de Vanuatu
31. República del Yemen
32. República Libanesa
33. San Kitts y Nevis
34. San Vicente y las Granadinas
35. Santa Elena, Ascensión y Tristan de Cunha,
36. Santa Lucía
37. Sultanía de Omán