



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., junio veintiuno (21) de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 110010327000-2014-00023-00 (21038)
Demandante: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Demandado: UAE - DIAN

Temas: Nulidad de los oficios de la DIAN nros. 066668 de 11 de julio de 2008 y 058444 de 16 de septiembre de 2013. Precios de transferencia. Aplicación de presunción de rentabilidad mínima en operaciones entre vinculados (art. 35 ET)

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sala a resolver, en única instancia, la demanda presentada por la doctora Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante, CPACA), contra los oficios nros. 066668 de 11 de julio de 2008 y 058444 de 16 de septiembre de 2013, expedidos por la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN).

El **oficio nro. 066668 de 11 de julio de 2008**, expedido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la UAE – DIAN, es del siguiente tenor literal:

(...)

TEMA: Impuesto sobre la renta y complementarios

*DESCRIPTORES: Precios de transferencia
Intereses presuntivos por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios*

FUENTES FORMALES: Estatuto Tributario, arts. 35, 260-1, 260-2 y 260-3

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Se pregunta:

¿Cuál es el alcance del artículo 35 del Estatuto Tributario a luz de las normas de precios de transferencia? A juicio del consultante, la aplicación de éstas (sic) últimas se limitaría a comparar que la tasa de interés, fuera como mínimo igual al rendimiento mínimo anual.

(...)

Este Despacho se pronunció sobre los supuestos que implican la sujeción al régimen de precios de transferencia, con base en el análisis del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, mediante el Concepto No. 057661 del 23 de agosto de 2005, en los siguientes términos:

"Del artículo transcrito se tiene que la aplicación de los precios de transferencia es obligatoria cuando se den los siguientes supuestos:

- 1. La existencia de un sujeto obligado, esto es, un contribuyente del impuesto sobre la renta.*
- 2. La existencia de vinculados económicos o partes relacionadas del exterior con ese contribuyente.*
- 3. La celebración de operaciones entre el contribuyente y sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior."*

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.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, en el caso de las operaciones de financiamiento, para determinar si son comparables o si existen diferencias significativas, se debe tomar en cuenta, entre otros atributos, la tasa de interés.

Al lado de lo anterior, es importante considerar la naturaleza de la presunción consagrada en el artículo 35 del Estatuto Tributario, que por ser de derecho, no admite prueba en contrario:

"Artículo 35. Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.



La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores."

Por otra parte, el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, estableció expresamente que a las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no se les aplicará el artículo 90 ibídem, ni están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en el Estatuto Tributario para los vinculados económicos. En contraste, el legislador no consagró en nuestro ordenamiento tributario norma alguna que excluya a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, de la aplicación de la presunción que contempla el artículo 35 ibídem.

Así las cosas, si la tasa de interés que corresponda como resultado de la aplicación del régimen de precios de transferencia (la del contribuyente o la mediana, art. 260-2 del E.T.), es superior a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, aquella será la que se deba tener en cuenta para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

En el caso contrario, es decir, si la tasa de interés obtenida en aplicación del régimen de precios de transferencia resulta inferior a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, opera la presunción prevista en el artículo 35 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en cuanto al alcance de la expresión "rendimientos reales" contenida en el inciso 2º del artículo 35 E.T., para los contribuyentes no sometidos al régimen de precios de transferencia, se entienden los pactados o los efectivamente recibidos por el prestamista, cuando estos sean superiores.

(...)

El **oficio nro. 058444 de 16 de septiembre de 2013**, expedido por la Directora de Gestión Jurídica de la UAE – DIAN, señala:

Tema *Impuesto sobre la renta y complementarios*

Descriptor *Precios de transferencia; Intereses presuntivos por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios*

Fuentes Formales *Estatuto Tributario, artículos 35, 260-1, 260-3 y 260-7 (antes de Ley 1607 de 2012)*

(...)

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Consideraciones del despacho:

El régimen de precios de transferencia que busca evitar la manipulación de la base imponible del impuesto sobre la renta en una determinada jurisdicción fue introducido en la legislación colombiana, mediante la Ley 788 de 2002, y para ello consagró una serie de medidas sobre la forma como se deben establecer dichos precios de transferencia, de tal forma que se tribute acorde con la realidad de las operaciones. Sobre este régimen y su finalidad, en otras oportunidades, antes de la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012, esta oficina ha señalado:

“...

Según se colige de los antecedentes de la Ley 788 de 2002, que implementó en Colombia el régimen de precios de transferencia, es frecuente que los vinculados económicos mediante la manipulación de los precios de sus operaciones, procuren transferir artificialmente sus utilidades de un país con altas tasas de imposición a países con tasas inferiores o inclusive a paraísos fiscales, con la finalidad de reducir o eliminar el impacto impositivo global de sus operaciones, en perjuicio de los fiscos de los países que se ven privados, de manera inequitativa, de impuestos a los que legal y justamente tienen derecho.

Es claro que cuando dos o más empresas independientes llevan a cabo operaciones, las condiciones, tanto comerciales como financieras, que convienen con respecto al precio de los bienes o servicios y las condiciones contractuales, son resultado de las fuerzas del mercado (oferta y demanda). Sin embargo, cuando empresas vinculadas tienen transacciones entre sí, sus relaciones comerciales y financieras pueden no sujetarse directamente a los factores externos de mercado. En este contexto, la finalidad de un régimen impositivo de precios de transferencia es contrarrestar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, efectuado por un grupo multinacional o por una o más administraciones tributarias, con el fin de evitar lesiones a los fiscos que sufren las transferencias...” (Concepto número 033856 del 3 junio de 2005).

De manera concordante, respecto del alcance de este régimen, igualmente se manifestó:

“...De conformidad con el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. 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 de un país con altas tasas de imposición a países con tasas inferiores o inclusive a paraísos fiscales.



Ahora bien, el inciso 7° del citado artículo 260-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 41 de la Ley 863 de 2003, establece que “lo dispuesto en este capítulo se aplicará igualmente para la determinación de los activos y pasivos entre vinculados económicos o partes relacionadas”.

Es clara la intención de la norma de prevenir la erosión del sistema, sometiendo al régimen de precios de transferencia las demás operaciones que, aun cuando no afectan de manera directa las utilidades del período gravable en que se realizan, si tienen impacto inmediato o mediato en la renta, a través de la depreciación, la amortización de cargos o ingresos diferidos, el costo de ventas, etc...” (Concepto número 035436 del 4 de mayo de 2006).

En este contexto, es claro que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben determinar no solo sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sino sus costos, deducciones, activos y pasivos respecto de las operaciones realizadas con sus vinculados económicos del exterior, utilizando los métodos establecidos en el Estatuto Tributario.

Así, para el caso de las operaciones de financiamiento, señalaba el artículo 260-3 del Estatuto antes de la modificación introducida por el artículo 114 de la Ley 1607 de 2012, los criterios de comparabilidad que debían tenerse en cuenta para determinar el precio de la operación:

“Artículo 260-3. Criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes. Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre las características económicas relevantes de estas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o si existen dichas diferencias su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables.

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

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, el plazo, la calificación de riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés...”.

Es decir que las disposiciones sobre precios de transferencia establecen los criterios razonables para determinar si las características económicas de las operaciones de financiamiento de mercado y las pactadas entre vinculados económicos y partes relacionadas tienen diferencias significativas o son comparables, con el fin último de no



distorsionar la carga impositiva de las partes y por ende la tributación de las distintas jurisdicciones involucradas y, para tal efecto, la norma mencionaba los elementos que debían tenerse en cuenta, entre ellos el monto del capital, el plazo, garantía y no solo la tasa de interés pactada y de todo este análisis el resultado debía ser que esta operación de financiamiento no debía diferir de aquellas que se hubieren pactado entre independientes, en aplicación del principio de “arms length”:

*“...El principio de independencia tiene por objeto evitar que, debido a las condiciones especiales que existen dentro de un grupo multinacional, se pueda establecer condiciones económicas especiales que difieran de aquellas que se hubiese establecido de haber actuado los miembros del grupo como empresas independientes actuando en el mercado libre. Procede este principio, en consecuencia, a eliminar el efecto de estas condiciones especiales en los niveles de utilidad de las empresas. Con el fin de alcanzar el resultado deseado, este principio debe regir las actuaciones tanto de las empresas multinacionales como de **las administraciones tributarias...**” (resaltado fuera de texto.) (Introducción al Estudio de los Precios de Transferencia. Jaime González-Béndiksen).*

Ahora bien, el inciso 3° del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 111 de la Ley 1607 de 2012, definía por remisión expresa los supuestos de vinculación en los siguientes términos:

“Para efectos de la aplicación del régimen de Precios de Transferencia se consideran vinculados económicos o partes relacionadas, los casos previstos en los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio; en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y los que cumplan los supuestos contenidos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario”.

De acuerdo con las previsiones del artículo 260-1 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, son diversos los criterios de vinculación, los cuales no necesariamente están ligados a la participación directa o indirecta en el capital de la sociedad, sino que se extienden, entre otros, a todo evento que implique la subordinación o el control del poder de decisión, dirección o administración, o unidad de propósito y dirección.

En este mismo sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define las empresas asociadas como aquellas donde una empresa participa, directa o indirectamente, en la administración, control o capital de la otra o donde unas mismas personas participan, directa o indirectamente, en la administración, control o capital de ambas empresas (artículo 9° del Modelo de Convenio OCDE).

En este orden de ideas, procede ahora repasar el contenido del artículo 35 del Estatuto Tributario:

“Artículo 35. Las deudas por préstamos en dinero entre las sociedades y los socios generan intereses presuntivos. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o



denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando estos fueren superiores” (subrayado fuera de texto).

Esta disposición tuvo su origen en la Ley 9 de 1983, en donde el legislador buscando establecer mecanismos que permitieran reducir focos de evasión, consagró una presunción de derecho, es decir que no admite prueba en contrario, consistente en que todo préstamo en dinero que otorgue una sociedad a sus socios o accionistas, sin excepción, genera para la sociedad un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión. Posteriormente el artículo 94 de la Ley 788 de 2002 la modifica y extiende la presunción a los préstamos que realicen los socios o accionistas a la sociedad.

Obsérvese que el régimen de precios de transferencia tiene un espectro más amplio que el artículo 35, en cuanto el primero comprende diversos supuestos de vinculación económica y varios tipos de operaciones, al paso que el artículo 35 únicamente se ocupa de los préstamos en dinero entre las sociedades y los socios.

En este punto no puede perderse de vista que el artículo 35 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 94 de la Ley 788 de 2002 y que en esta misma reforma mediante su artículo 28 se introdujo al Estatuto Tributario el régimen de precios de transferencia, cuyo artículo 260-7 estableció expresamente que a las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no se les aplicará el artículo 90 ibídem, ni están cobijadas con las limitaciones a los costos y deducciones previstas en el Estatuto Tributario para los vinculados económicos, sin embargo se abstuvo de excluirlos de la aplicación de la presunción que contempla el artículo 35 ibídem:

“Artículo 260-7. Costos y deducciones. *Lo dispuesto en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 del Estatuto Tributario, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso 1° del artículo 260-1 del Estatuto Tributario en relación con las operaciones a las cuales se le 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 económicos”.

Lo anterior podría conducir a pensar que se configuró lo que la jurisprudencia constitucional califica como una omisión legislativa relativa, pero esto no necesariamente es cierto porque la Corte tiene dicho también que los silencios del Legislador en determinados casos son



expresiones de su voluntad. (Sentencia C-038 de 2006, M. P. doctor Humberto Antonio Sierra Porto).

En todo caso, la existencia del artículo 260-7 desvirtúa el argumento que esgrime el consultante respecto a que el régimen de precios de transferencia comporta per se la derogatoria tácita de todas las normas del Estatuto Tributario sobre vinculación económica, porque si ello fuera cierto el Legislador de 2002 no se hubiera ocupado de levantar expresamente las limitaciones a los costos y deducciones a que hicimos referencia. Además, el régimen de precios de transferencia no podía derogar las normas que también aplican a las operaciones con vinculados económicos dentro del país y que no están sometidas al régimen de precios de transferencia.

Frente a la crítica que hace el peticionario a que en operaciones de financiamiento internacionales se utilice una tasa de referencia del sistema financiero nacional como es la DTF dado su carácter eminentemente local, cabe anotar que esta presunción rige desde el año 1989 y por ser de carácter general viene aplicando también sobre los préstamos efectuados a los socios del exterior, lo cual significa que el índice de referencia que se utiliza no ha sido obstáculo para su aplicación.

Respecto a la afirmación de que la aplicación de la presunción de rentabilidad mínima prevista en el artículo 35 del Estatuto Tributario, conlleva un incremento artificial del gasto deducible por intereses, por ende la determinación de una menor renta líquida y paradójicamente contraría la finalidad del sistema de precios de transferencia, porque trae como consecuencia la erosión de la base gravable en Colombia, comedidamente nos permitimos precisar que los intereses presuntivos no están asociados al concepto de pago o abono en cuenta por parte de la sociedad y a favor del socio o accionista obligado a liquidarlos, ni a la inversa, por lo tanto no pueden de manera alguna dar derecho a deducción. Así lo manifestó la División de Normativa y Doctrina Tributaria en el Oficio número 052577 del 21 de junio de 2006, cuya fotocopia remitimos para su ilustración.

En mérito de lo expuesto se confirma el Oficio número 066668 del 11 de julio de 2008, aclarando que todas las operaciones de financiamiento entre contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior se rigen por las normas de precios de transferencia y solamente en los casos de préstamos en dinero que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, aplica la presunción consagrada en el artículo 35 del Estatuto Tributario.

No sobra señalar que en virtud de la incompatibilidad que advierte el consultante entre el régimen de precios de transferencia y la aplicación de la presunción tantas veces mencionada, el Gobierno Nacional promovió en la pasada reforma tributaria la modificación, entre otros, del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, propuesta que al ser acogida por el legislador lo condujo a llenar el vacío normativo a través del artículo 118 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 260-7 (hoy 260-8) del Estatuto Tributario.



Por las razones anteriores no es viable atender su solicitud.

(...)

I. ANTECEDENTES

1. La pretensión de la demanda

Primera.- Que se declare la nulidad de los Conceptos No 066668 de 11 de julio de 2008 y el Concepto No 058444 de 16 de septiembre de 2013, proferidos por la Oficina Jurídica y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, respectivamente.

2. Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte actora, los oficios demandados vulneran los artículos 35, 260-1 y 260-3 del Estatuto Tributario (en adelante, ET), estos últimos, antes de ser modificados por la Ley 1607 de 2012.

2.1 Los actos administrativos demandados están falsamente motivados, porque aplican de forma indebida el artículo 35 del ET, ignoran la finalidad del artículo 260-3 del mismo ordenamiento y desconocen la evidente incompatibilidad de estas disposiciones, así como la finalidad del régimen de precios de transferencia

El artículo 260-3 del ET, introducido al ordenamiento nacional con ocasión del régimen de precios de transferencia, señala criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes dependientes.

En el caso de operaciones de financiamiento, para efectos de determinar si las operaciones son comparables, esta norma señala que se deben tener en cuenta elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación del riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés.

Con la aplicación de estos atributos se pretende que las operaciones de financiamiento se determinen en condiciones objetivas, sin elementos artificiales y con la finalidad que los comparables sean lo más próximos al promedio de la realidad económica de las operaciones del mercado internacional.

La aplicación de una presunción mínima de rentabilidad fundamentada en un referente con una dimensión eminentemente local como la tasa DTF, es totalmente contradictoria a las finalidades del régimen de precios de transferencia, porque las operaciones comparables se verían afectadas por una tasa diseñada para negociaciones que se desarrollan en un mercado local y para un solo tipo de operación, como es el otorgamiento de créditos por parte de un socio o accionista a su sociedad o viceversa.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



2.2 El régimen de precios de transferencia, específicamente las normas relativas al financiamiento, derogaron tácitamente la presunción de derecho prevista en el artículo 35 del ET

A partir de la entrada en vigencia del régimen de precios de transferencia (Ley 788 de 2002), se derogaron tácitamente todas las normas del Estatuto Tributario que afectan la realidad económica de las operaciones y la eliminación de los factores que distorsionan el mercado, entre los que se encuentra la presunción prevista en el artículo 35 del ET.

Con el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-8 del ET, disposición que corresponde al anterior artículo 260-7 del mismo ordenamiento, es evidente que la intención del legislador fue la de excluir la aplicación del artículo 35 del ET al régimen de precios de transferencia, por ser incompatibles.

Esa incompatibilidad no fue observada en un principio, con la Ley 788 de 2002, lo que pone en evidencia una posible omisión legislativa, que fue corregida de manera posterior con la derogatoria expresa prevista en el citado artículo 118 de la Ley 1607 de 2012.

Conforme con lo anterior, la presunción prevista en el artículo 35 del ET, solo se aplica cuando las operaciones de financiamiento se den entre socios o accionistas y sus sociedades, siempre que estas tengan lugar en el territorio colombiano.

2.3 La presunción de derecho prevista en el artículo 35 del ET no resulta aplicable a las operaciones de financiamiento con vinculados económicos del exterior, porque no se configuran los presupuestos de hecho de dicha presunción

Si bien, la presunción prevista en el artículo 35 del ET es de derecho y, por ende, no admite prueba en contrario, en este caso, no está plenamente configurado el supuesto de hecho que da lugar a dicha presunción.

Aunque el artículo 35 del ET no diferencia de manera expresa si se trata de operaciones de financiamiento en Colombia o desde y para el exterior, es claro que la naturaleza de las operaciones que pretende regular son netamente nacionales, supuesto de hecho que no se puede hacer extensivo a los créditos otorgados desde y para el exterior, operación que está regulada por las normas de los precios de transferencia.

La afirmación de la DIAN, en el sentido que *“si la tasa de interés obtenida en aplicación del régimen de precios de transferencia resulta inferior a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, opera la presunción prevista en el artículo 35 del Estatuto Tributario”*, conduce a una reprochable invitación a los contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia, para que declaren sus operaciones de financiamiento con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior que fueron objeto del sistema de precios de transferencia, con valores artificiales, distorsionados y que se apartan injustificadamente de la realidad económica de sus operaciones.



Una postura de intereses presuntivos por parte de la DIAN, debería implicar un ajuste en el exterior, pero, como este ajuste se saldría del rango de precios, es imposible su aplicación, situación que vulnera el principio de equidad y que pone en desventaja la operación entre vinculados, a pesar de que se cumpla con las normas de precios de transferencia.

En consecuencia, la posición de la DIAN acude a la aplicación de una presunción de derecho, sin tener en cuenta que el levantamiento de las limitaciones a costos y deducciones y, con mayor razón, de las presunciones, no corresponden a un beneficio fiscal, sino al reconocimiento que hace el propio legislador de que los supuestos que justifican las limitaciones y presunciones desaparecen cuando la Administración Tributaria verifica o puede verificar, con la aplicación de las normas de precios de transferencia, que las operaciones no erosionan la base tributaria colombiana.

3. La contestación de la demanda

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, porque la derogatoria tácita del artículo 35 del ET no existe, habida consideración de que la Ley 788 de 2002 incorporó al mencionado estatuto los precios de transferencia, como una herramienta para verificar que las operaciones realizadas entre las empresas vinculadas se hayan negociado a precios de mercado, lo que no riñe con lo previsto en la norma presuntamente derogada.

No se configura incompatibilidad entre los artículos 35 y 260-3 del ET, porque la norma que prevé la presunción no hace distinción en relación con el lugar en el que se efectúe la operación, a la nacionalidad o a la residencia de los sujetos involucrados. Esta norma no consagra excepciones, es clara en señalar que procede en todo préstamo y tiene como finalidad evitar precios artificiales entre vinculados económicos.

Se trata de normas que tienen la misma finalidad y no son excluyentes.

El artículo 35 del ET señala que la Administración puede determinar los rendimientos reales de los préstamos, luego, si los intereses se encuentran dentro de los límites que señala la norma, y se carece de elementos probatorios que permitan determinar un valor superior, es válida la aplicación de la presunción, pero, si los intereses están por fuera de los límites previstos en la disposición, no será admisible la aplicación de la presunción.

En este caso, se debe tener en cuenta que el régimen de precios de transferencia solo se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior.

Además, la DTF constituye una medida de captación que puede ser considerada como un precio.



En consecuencia, si un contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia efectúa préstamos entre accionistas o socios y la sociedad o viceversa y, del estudio de precios de transferencia se obtiene un rendimiento inferior a la DTF del 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, le será aplicable esta última, porque el artículo 35 del ET prevé una rentabilidad mínima presuntiva para esta clase de operaciones.

Por el contrario, si del estudio de precios de transferencia se obtiene un rendimiento superior a la DTF del 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, no le será aplicable esta última, por cuanto el citado artículo 35 del ET prevé que la Administración podrá establecer una rentabilidad superior, en consecuencia, no será aplicable la presunción.

En este orden de ideas, la tasa de rentabilidad mínima como una presunción en los préstamos entre accionistas y socios y la sociedad y viceversa, se constituye en una operación de ingreso por concepto de intereses presuntos para quien otorga el préstamo, pero, no será un gasto fiscal para quien lo recibe.

Se debe tener presente que en las operaciones entre vinculados la metodología aplicada es la de precios de transferencia, en ningún momento la Administración está realizando comparabilidad con la tasa de interés interna (DTF).

Por otra parte, la demandante no probó que el supuesto de hecho previsto en el artículo 35 del ET es ajeno a los préstamos entre socios o accionistas sujetos al régimen de precios de transferencia.

Por el contrario, esta norma no distingue entre los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia y aquellos que no lo están; por lo tanto, es improcedente cualquier interpretación que se haga en este sentido.

Tampoco existe justificación legal para que la presunción de rentabilidad mínima se aplique únicamente a los préstamos nacionales o que aplicando las normas de precios de transferencia sea improcedente presumir una rentabilidad mínima en los préstamos.

4. La audiencia inicial

En cumplimiento de lo previsto en el artículo 180 del CPACA, el 21 de febrero de 2018, se llevó a cabo la audiencia inicial¹.

5. Los alegatos de conclusión

5.1 La **entidad demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y aclaró que con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se demuestra la necesidad que, de manera expresa, el Congreso de la República derogara la presunción del artículo 35 del ET, para efectos del régimen de

¹ Fls. 103 a 106.



precios de transferencia.

Afirmó: (i) que el legislador introdujo el artículo 35 del ET y el régimen de precios de transferencia con el fin de evitar distorsiones en la base gravable, cuando se realizan operaciones entre vinculados, (ii) que no existe incompatibilidad entre las normas, por cuanto las dos tienen la misma finalidad y no son excluyentes y (iii) que la DTF es una medida de captación que puede ser considerada como un precio.

Por lo tanto, concluyó que el artículo 35 del ET no fue derogado tácitamente con la introducción del régimen de precios de transferencia y que la presunción prevista en esa norma les aplica a los contribuyentes sometidos a dicho régimen, porque coinciden en la finalidad de evitar precios artificiales entre vinculados.

De esta manera, si se efectúan préstamos entre vinculados y del estudio de precios de transferencia se obtiene un rendimiento inferior a la DTF del 31 de diciembre de año inmediatamente anterior, esta tasa es la aplicable en virtud de la presunción de rentabilidad mínima prevista en el artículo 35 del ET; pero, si ocurre lo contrario, es decir, que del estudio de precios de transferencia surge una rentabilidad superior, no aplica dicha presunción.

5.2 La **parte demandante** insistió en las razones expuestas en la demanda y recalcó que el artículo 35 del ET contraría el régimen de precios de transferencia, que está sujeto al principio de plena competencia.

Aclaró que con la expedición de la Ley 788 de 2002 se reguló de manera puntual los créditos desde o para el exterior entre sociedades y sus socios o accionistas, “**derogando de manera tácita y parcial**” lo dispuesto en el artículo 35 del ET, norma que solo aplica cuando las sociedades y sus socios están ubicados en Colombia, es decir, se trata de créditos locales, en los que el DTF constituye la tasa de referencia del sistema financiero colombiano, que no se puede utilizar para efectos de comparabilidad de operaciones, en materia de régimen de precios de transferencia, como lo reconoció la DIAN en la contestación de la demanda².

Insistió en que la Ley 1607 de 2012 derogó expresamente el artículo 35 del ET.

Finalmente, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 20 de septiembre de 2017³ y afirmó que conforme con este pronunciamiento, cuando una operación está sujeta al régimen de precios de transferencia, no le aplican las limitaciones generales en costos y gastos del ET.

² En la página 26 de la contestación de la demanda se expuso que “*en las operaciones entre vinculados la metodología aplicada es la de Precios de Transferencia, y en ningún momento la administración está realizando comparabilidad con la tasa de interés interna (DTF)*”. Fl. 76 anverso.

³ Radicado nro. 19231, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).



Lo anterior, refuerza la tesis, que en el caso de los intereses, por tratarse de una operación sujeta a régimen de precios de transferencia, no están cobijados con las limitaciones a los costos y gastos previstas en el ET para los vinculados económicos (art. 260-7 ET).

6. El concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, porque los oficios demandados reproducen el artículo 35 del ET.

Además, porque de la comparación de esta norma con el artículo 260-1 del mismo ordenamiento, se concluye que todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta que obtengan préstamos en dinero, o cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que le otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, debe generar un mínimo de renta anual y proporcional al tiempo de posesión, que será equivalente a la DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, independientemente que el crédito sea entre nacionales o entre sociedades o empresas que estén cobijados por la regulación de precios de transferencia, pues la norma no hace ninguna distinción.

Por lo anterior, no es acertado afirmar que los actos administrativos demandados estén viciados de nulidad por falsa motivación, como tampoco lo es, que el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012 haya derogado de manera tácita el artículo 35 del ET, porque en la exposición de motivos de dicha norma, no se evidencia esa intención por parte del legislador.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. La presunción de intereses prevista en el artículo 35 del ET. Vigencia de esta norma

1.1 El artículo 20 de la Ley 9 de 1983⁴ dispuso que “[p]ara efectos del impuesto sobre la renta, a partir de 1983, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa de corrección monetaria del sistema de valor constante a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable”.

A su vez, en esta norma se previó que dicha presunción (de derecho) “no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores”.

⁴ Por la cual se expiden normas fiscales relacionadas con los impuestos de renta y complementarios, aduanas, ventas y timbre nacional, se fijan unas tarifas y se dictan otras disposiciones.



1.2 Esta disposición se compiló en el artículo 35 del ET y se modificó por el artículo 94 de la Ley 788 de 2002, para extender la aplicación de la presunción a los préstamos que realicen los socios o accionistas a la sociedad.

1.3 Con esta presunción, lo que el legislador pretende es reducir los focos de evasión fiscal, al establecer que todo préstamo de dinero que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad, genera un **rendimiento mínimo** anual y proporcional al tiempo de posesión, es decir, un interés presuntivo que corresponde a un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta.

1.4 Conforme con lo anterior, para la Sala no es acertado afirmar, como lo hace la parte actora, que con la entrada en vigencia del Régimen de Precios de Transferencia (Ley 788 de 2002), se derogó tácitamente⁵ el artículo 35 del ET, porque esta norma, sin lugar a dudas, se aplica en las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que no están sometidos al régimen de precios de transferencia⁶.

1.5 Cuestión distinta, es que esa presunción, la del artículo 35 del ET, se aplique o no a los contribuyentes que se rigen por el régimen de precios de transferencia.

1.6 Finalmente, debe precisarse que el artículo 118 de la Ley 1607 de 2012⁷, por el que se modificó el artículo 260-8 del ET, no derogó de manera expresa⁸ el citado artículo 35 del ET.

⁵ La derogatoria tácita sucede cuando la nueva ley contiene disposiciones incompatibles o contrarias a la de la antigua.

⁶ Cfr. el artículo 42 de la Ley 863 de 2003, que modificó el artículo 260-4 del ET y el artículo 115 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 260-5 del ET), vigentes para cuando se expidieron los oficios demandados.

⁷ “**ARTÍCULO 118.** Modifíquese el artículo 260-8 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

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.

(...)”

⁸ La derogatoria expresa ocurre cuando la nueva ley suprime formal y específicamente la ley anterior.



Entre otras razones, porque si la derogatoria se configura “*por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería*”⁹, su aplicación o no para efectos de precios de transferencia, no determina su derogatoria en materia del impuesto sobre la renta.

1.7 Descartada la derogatoria (expresa o tácita y total o parcial) del artículo 35 del ET, lo que debe determinar la Sala, es si la presunción en derecho prevista en esta norma, para efectos del impuesto sobre la renta, se aplica para los contribuyentes que están sometidos al régimen de precios de transferencia.

2. La presunción de intereses mínimos a que se refiere el artículo 35 del ET, no se aplica en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sometidos al régimen de precios de transferencia

2.1 Mediante el artículo 28 de la **Ley 788 de 2002**¹⁰, se adicionó el Capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario, correspondiente a precios de transferencia¹¹.

El primer artículo adicionado corresponde al 260-1, que disponía lo siguiente, en su versión original: “[l]os contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, **están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes**” (Negrilla de la Sala).

⁹ Artículo 3 de la Ley 153 de 1887, por la cual se adiciona y reforma los códigos nacionales, la ley 61 de 1886 y la 57 de 1887.

¹⁰ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones.

¹¹ El tema de los precios de transferencia fue regulado en el Capítulo XI del ET, mediante de los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, 260-7, 260-8, 260-10; (los artículos 260-6 y 260-9, fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 2003 M.P. Rodrigo Escobar Gil).



2.2 A su vez, el artículo 41 de la **Ley 863 de 2003**¹², que modificó el artículo 260-1 del ET, indicaba que *“las disposiciones sobre precios de transferencia, solo serán aplicables a las operaciones que se realicen con **vinculados económicos o partes relacionadas del exterior**”* (Negrilla de la Sala).

2.3 La misma línea se siguió con el artículo 112 de la 1607 de 2012¹³, por el que se modificó el artículo 260-2 del ET sobre operaciones con vinculados.

En esta norma se previó que *“[l]os 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**”* (Negrilla de la Sala).

2.4 De esta manera, si un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios está sometido al régimen de precios de transferencia, resulta forzoso afirmar que, para efectos de dicho tributo (renta), debe determinar sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes -en términos de la Ley 788 de 2002- o conforme con el principio de plena competencia¹⁴, como lo prevé la Ley 1607 de 2012.

2.5 Es decir, desde la implementación de los precios de transferencia en el sistema jurídico colombiano, lo que se pretende es garantizar que las empresas vinculadas acrediten que las operaciones realizadas entre ellas obedecen a condiciones análogas a las pactadas entre partes independientes, es decir, a precios normales y conocidos en el mercado (precios del mercado)¹⁵.

¹² Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.

¹³ Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

¹⁴ Conforme con el artículo 112 de la 1607 de 2012, “[s]e 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”.

¹⁵ La Corte Constitucional en la sentencia C-815/09, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, expuso que “[p]ara evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto



Y, para el efecto, el legislador estableció los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados¹⁶ y los criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes, entre los cuales, se refirió a las características que se debían tener en cuenta en el caso de operaciones de financiamiento¹⁷, con el fin de determinar si las operaciones entre vinculados (sometidos a las normas de precios de transferencia) son comparables o si existen diferencias significativas.

2.6 En este orden de ideas, teniendo en cuenta que el régimen de precios de transferencia “*tiene por finalidad que los contribuyentes -del impuesto sobre la renta- [cuyas operaciones deban observar las normas de precios de transferencia] determinen los ingresos, costos y deducciones teniendo en cuenta para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad de operaciones comparables con o entre partes independientes¹⁸, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente por la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir la carga tributaria¹⁹*”, se concluye que la presunción de interés mínimo previsto en el artículo 35 del ET

de renta, mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria”.

¹⁶ Artículo 260-2 del ET, adicionado con el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

¹⁷ En el caso de operaciones de financiamiento, para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se deben tener en cuenta elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés, dependiendo del método seleccionado (art. 260-3 numeral 1 literal a del ET, en su versión original). El artículo 114 de la Ley 1607 de 2012, por el que se modificó el artículo 260-4 del ET, se refirió a los mismos elementos, en el caso de operaciones de financiamiento.

¹⁸ “ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 260-1, inc. 1°”.

¹⁹ Sentencia de 17 de agosto de 2017, radicado nro. 08001-23-31-000-2012-00162-01(20740), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



no se debe aplicar a los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos al régimen de precios de transferencia, porque estos están obligados a observar las reglas que en operaciones de financiamiento, fijó el legislador, para tal fin.

2.7 Para la Sala, con la expedición de la Ley 1607 de 2012 (art. 118), lo que finalmente hizo el legislador, fue impartirle claridad al tema, al incluir, de manera expresa, que la presunción prevista en el artículo 35 del ET no se aplica a los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, lo que encuentra explicación, en la existencia de regulación especial para dicho régimen, de obligatorio cumplimiento.

2.8 En este orden de ideas, se concluye que los intereses presuntivos previstos en el artículo 35 del ET no se aplican en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta que deban observar las normas de precios de transferencia, que suponen, se repite, la consideración de la realidad económica de las operaciones entre vinculados, cuestión que corresponde determinar a la autoridad tributaria, de acuerdo con sus potestades y con las normas aplicables al caso concreto.

2.9 Por lo anterior, se impone declarar la nulidad de los oficios demandados, porque mediante estos actos administrativos la DIAN conceptuó lo contrario, acudiendo a una interpretación con la que se desconoció la regulación especial prevista para el régimen de precios de transferencia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

DECLÁRASE LA NULIDAD de los oficios nros. 066668 de 11 de julio de 2008 y 058444 de 16 de septiembre de 2013, expedidos por la UAE – DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ