



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 110010327000201200003-00
Número interno: 19231
Asunto: Acción de nulidad contra el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por DIAN
Demandante: Pedro Enrique Sarmiento Pérez
Demandado: U.A.E. DIAN
Asunto Régimen de Precios de Transferencia

F A L L O

La Sala decide en única instancia la acción de nulidad instaurada por el ciudadano Pedro Enrique Sarmiento Pérez contra el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

1.1. La demanda

El ciudadano Pedro Enrique Sarmiento Pérez solicitó declarar la nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, cuyo texto demandado es el siguiente:

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



Damos respuesta a su consulta de la referencia, relacionada con la aplicación del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, respecto a las operaciones realizadas con la casa matriz y declaradas a precios de transferencia.

Pregunta: ¿Que se debe entender con la expresión "no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados económicos"?

Tal como lo ha señalado este Despacho, la finalidad del régimen impositivo de precios de transferencia es contrarrestar el manejo artificial de precios entre entidades vinculadas, con el fin de evitar lesiones a los fiscos que sufren las transferencias. Dentro de este marco de referencia, debe entenderse el alcance del inciso segundo del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, que reza:

"Artículo 260-7. Costos y deducciones. Lo dispuesto en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y numerales 2º y 3º del artículo 312 del Estatuto Tributario, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero 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."

En cuanto al significado de la palabra limitación, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual (Cabanellas, Guillermo. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2003), la define así:

"Límite, confín. Restricción. Facultades o posibilidades cortas o hasta cierto grado. Reducción, acortamiento. Cercenamiento. Supresión de poderes o atribuciones. Obstáculo, impedimento. Tasa o racionamiento..."

Las limitaciones a que hace referencia el inciso segundo del artículo 260-7, están señaladas en el caso de los costos en el Capítulo II del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, a partir del artículo 85 dentro del acápite "Limitaciones específicas a la solicitud de costos" y en el caso de las deducciones en el Capítulo V a partir del artículo 108, acorde con la remisión que hace el inciso segundo del artículo 107. Pues bien, las limitaciones preexistentes al régimen de precios de transferencia, consagradas en el Estatuto Tributario, pretendían precisamente impedir la transferencia artificial de utilidades entre vinculados económicos, aunque de una manera incipiente. En la misma dirección, pero con un espectro más amplio, el nuevo régimen, desarrolla el principio de plena competencia para efectos fiscales, el cual supone entonces tratar a los vinculados económicos o partes relacionadas, como entidades independientes en sus relaciones comerciales. Este principio debe regir la evaluación técnica de los precios de transferencia entre empresas vinculadas, es decir, que dichas empresas deben determinar los precios o márgenes de utilidad de sus operaciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que esperarían encontrar entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias parecidas. Todo ello explica



que con ocasión de la entrada en vigencia del régimen de precios de transferencia, el legislador haya levantado las limitaciones a que nos referimos.

En este orden de ideas, la interpretación ideológica y sistemática del nuevo régimen y en concreto del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, nos permite concluir que los contribuyentes obligados a aplicar el régimen de precios de transferencia quedan exonerados de las restricciones o impedimentos que prescribe el mismo Estatuto para los vinculados económicos, en relación con las operaciones respecto de las cuales se cumpla dicho régimen; empero la exoneración no se extiende a aquellas limitaciones que de levantarse, y pese a la aplicación ortodoxa del régimen de precios de transferencia, implicarían una transferencia artificial de utilidades, como es el caso de la deducción de la provisión para deudas de dudoso o difícil cobro (Artículo 145 E.T.).

(...)

1.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 2, 29, 83, 95, 150, 209, 338 y 363
- Estatuto Tributario: artículo 260-7
- Decreto 01 de 1984: artículo 2
- Código Civil: artículo 27

1.1.2. Concepto de la violación

En síntesis, el demandante alegó que el acto administrativo acusado es nulo porque restringe la posibilidad de que las empresas o personas económicamente vinculadas, sometidas al régimen de precios de transferencia, puedan deducir la provisión de cartera, constituida por las deudas de dudoso o difícil cobro contraídas entre sí.

Frente a las normas invocadas como violadas, el demandante expuso:

.....
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



a. Nulidad por violación del artículo 260-1 del Estatuto tributario

El demandante explicó que el artículo 145 del ET establece que quienes lleven contabilidad por el sistema de causación pueden deducir las cantidades razonables que, con criterio comercial, fije el reglamento como provisión para deudas de difícil cobro, siempre que se hayan originado en actividades productoras de renta.

Que, si embargo, la norma también dispone que no se reconoce el carácter de difícil cobro a las deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas o por socios con la sociedad o viceversa.

Advirtió que, de otra parte, el artículo 260-7 del ET dispone que las operaciones a las que se les aplique las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones de los costos y gastos previstos en el Estatuto Tributario para vinculados económicos.

Que, en consecuencia, si bien es cierto que el artículo 145 del ET establece una excepción frente a la procedencia de la deducción de la provisión de cartera por deudas de difícil cobro, el artículo 260-7 *ibídem*, que es una norma especial y posterior, señala que las limitaciones como la prevista en el artículo 145 citado no son aplicables para operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.

Dijo que, a juicio de la DIAN –según se advierte en el concepto demandado–, no es posible levantar la limitación de que trata el artículo 145 del ET, pues, de otra manera, se perdería el fin de esa norma que no es otro que evitar la transferencia artificial de utilidades entre partes vinculadas.

Sostuvo que, en efecto, la finalidad del régimen de precios de transferencia, establecido mediante la Ley 788 de 2002, es lograr que las operaciones realizadas entre partes vinculadas se realicen a precios de mercado, es decir, como si se realizaran entre partes independientes, esto con el fin de evitar la transferencia artificial de utilidades.

Que, por tanto, no tenía ningún sentido mantener la restricción de la deducción de la provisión de cartera por deudas de difícil cobro entre vinculados económicos establecida antes de la entrada en vigencia del régimen de precios de transferencia, cuando, precisamente, existe un mecanismo orientado a evitar la transferencia artificial de utilidades.



Sobre el particular, concluyó que el concepto demandado era nulo por violar, por falta de aplicación, el artículo 260-1, norma en la que debió fundarse la DIAN al expedir el concepto en cuestión.

b. Nulidad por violación del artículo 83 de la Constitución Política

Dijo que el concepto demandado crea una presunción de mala fe al señalar, sin ninguna justificación legal, que la deducción de la provisión de cartera de dudoso o difícil cobro entre vinculados económicos, aun cuando se encuentren sometidos al régimen de precios de transferencia, implicaría una transferencia artificial de utilidades.

Que esa apreciación atenta contra el principio de la buena fe previsto en el artículo 83 de la Constitución Política y, además, desconoce la finalidad del régimen de precios de transferencia.

c. Nulidad por violación del artículo 338 de la Constitución Política

Dijo que el concepto demandado viola el principio de legalidad de que trata el artículo 338 de la Constitución Política porque la DIAN, por vía de interpretación, impuso límites a los costos y gastos en el impuesto sobre la renta no previstos en la ley.

d. Nulidad del acto administrativo demandado por falsa motivación

Señaló que el concepto demandado fue falsamente motivado porque la DIAN, sin sustento fáctico, concluyó que admitir que los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia deduzcan la provisión de cartera por deudas de dudoso o difícil cobro conlleva la transferencia artificial de utilidades.

e. Nulidad por violación del numeral 5 del artículo 95 de la Constitución Política

Por último, dijo que de conformidad con el numeral 5 de artículo 95 de la Constitución Política, los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado bajo parámetros de justicia y equidad. Que, en todo caso, el cumplimiento de ese deber no puede



exigirse a partir de presunciones que partan del entendimiento de que los contribuyentes actúan de mala fe, como lo hace el concepto demandado.

1.2. Suspensión provisional

Mediante auto del 22 de noviembre de 2012, el ponente negó la solicitud de suspensión provisional presentada por el demandante¹.

1.3. La contestación de la demanda

La DIAN se opuso a la pretensión de nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006.

Dijo que de lo establecido en el artículo 260-7 del ET se desprende que a los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia no les son aplicables las restricciones que, en materia de costos y gastos, prevé el Estatuto Tributario, en relación con las operaciones a las que se les aplique las normas de precios de transferencia.

Que el Decreto 4349 de 2004 establece a qué tipo de operaciones les son aplicables las normas de precios de transferencia, entre las que no se encuentran las provisiones por cartera de dudoso o difícil cobro, a las que se refiere el artículo 145 del ET.

Explicó que la deducción de la provisión por cartera de dudoso o difícil cobro no corresponde a un egreso que pueda ser calificado como una expensa necesaria para la actividad productora de renta. Que, en lugar de eso, es un beneficio o una prerrogativa que el legislador admite en consideración a principios de técnica fiscal y por razones económicas o de equidad.

Sobre la mala fe alegada por el demandante, dijo que la restricción de la deducción de la provisión de cartera de dudoso o difícil cobro no deviene de un capricho de la Administración sino de la aplicación de una norma vigente mediante la que el legislador estableció un tratamiento excepcional y restringido para esa deducción en particular.

¹ Folios 26 al 30 del CP.



Que el argumento antes expuesto también desvirtuaba la presunta violación del principio de legalidad, la falta de motivación del concepto demandado y la vulneración del numeral 5 del artículo 95 de la Constitución Política puesto que la restricción de la deducción de la provisión de cartera de difícil cobro, incluso para los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, provenía directamente del artículo 145 de ET.

1.4. Alegatos de conclusión

Las partes presentaron alegatos de conclusión en los términos que a continuación se señalan.

1.4.1. De la parte demandante

El demandante insistió en los argumentos expuestos en la demanda. Agregó que no era acertado lo señalado por la DIAN en cuanto a que las únicas operaciones sometidas a las normas de precios de transferencia excluidas de las restricciones que en materia de costos y gastos establece el Estatuto Tributario son las previstas en el Decreto 4349 de 2004.

Lo anterior por cuanto el artículo 260-7 es claro en establecer que a los sujetos sometidos al régimen de precios de transferencia no les son aplicables ese tipo de restricciones, sin hacer ningún tipo de salvedades o excepciones.

1.4.2. De la parte demandada

La DIAN insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

1.5. Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** solicitó negar las pretensiones de la demanda.

En síntesis, dijo que la limitación establecida en el artículo 260-7 del ET está referida a costos y gastos y que la deducción de la provisión de cartera de dudoso o difícil cobro de que trata el artículo 145 del ET no es, en estricto sentido, una expensa que pueda ser catalogada como un costo o un gasto.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

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



En los términos de la demanda, la Sala debe decidir sobre la nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

En concreto, la Sala debe resolver si, para efectos del impuesto sobre la renta, los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia pueden deducir la provisión constituida sobre las deudas de dudoso o difícil cobro, aun cuando sean contraídas con partes vinculadas.

Previo a resolver la controversia, la Sala hará una referencia a la vigencia del acto administrativo demandado. De igual forma, hará una breve referencia al régimen de precios de transferencia, para luego analizar el caso concreto.

2.1. De la vigencia del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006

Mediante el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, la DIAN resolvió una consulta en la que se pedía interpretar un aparte del artículo 260-7 del ET entonces vigente. Sobre el particular, el concepto acusado señala:

Damos respuesta a su consulta de la referencia, relacionada con la aplicación del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, respecto a las operaciones realizadas con la casa matriz y declaradas a precios de transferencia.

Pregunta: ¿Que se debe entender con la expresión "no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados económicos"?

El artículo 260-7 del ET, vigente al 2006, fue introducido al Estatuto Tributario por la Ley 788 de 2002, «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*». La norma establecía:

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 primero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario en relación con las operaciones a las cuales se le aplique este régimen.*

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



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.

La Ley 1607 de 2012, «Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones», modificó el régimen de precios de transferencia y trasladó la regla establecida en el artículo 260-7 del ET al 260-8 *ibídem* y, para el efecto, dispuso:

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 20 del artículo 156 de este Estatuto.

Más tarde, la Ley 1819 de 2016, «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones», modificó el artículo 260-8 del ET, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 110. *Modifíquese el artículo 260-8 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 260-8 ingresos, costos y deducciones. *Lo dispuesto en los artículos 35, 90, 124-1, 124-2, el parágrafo 20 del artículo 143, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 de este Estatuto, no se aplicará a los contribuyentes que se encuentren dentro del régimen de precios de transferencia determinado en los artículos 260-1, 260-2 y 260-7 del estatuto tributario y demuestren que la operación cumple el principio de plena competencia.*

Según se ve, la Ley 1819 suprimió el segundo inciso del artículo 260-8 del ET que establecía que las operaciones a las que se les apliquen las normas de precios de transferencia, no estaban cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en el Estatuto Tributario para los vinculados.



De acuerdo con lo anterior, el aparte normativo que la DIAN interpretó mediante el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006 fue derogado de manera tácita por la Ley 1819 de 2016, de tal forma que el acto demandado perdió fuerza ejecutoria por la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho en que se fundaba, según lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley 1437 de 2011.

En todo caso, la Sala considera que a pesar de que el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006 haya dejado de producir efectos, debe analizar de fondo la demanda por los efectos que pudo tener mientras estuvo vigente.

2.2. Del régimen de precios de transferencia y el principio de plena competencia

El régimen de precios de transferencia surge en el contexto del comercio internacional, y en particular de las transacciones realizadas entre entidades vinculadas. Se trata de una herramienta dirigida a contrarrestar los efectos de las distorsiones del mercado generadas por la fijación artificial de precios que puedan tener incidencia negativa en el recaudo fiscal, aunque no necesariamente motivadas por un fin defraudatorio de la regulación tributaria.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE –de la que no hace parte Colombia pero que, en la actualidad, se encuentra en proceso de adhesión²–, ha sido históricamente el organismo que a nivel global ha liderado el estudio y la implementación normativa y doctrinaria en materia de precios de transferencia. Esa entidad, al hacer referencia a los precios de transferencia y, en particular, al principio de plena competencia, sobre el que más adelante se ahonda, ha señalado:

1.2. Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transmitidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transmisión o de la prestación). Cuando las empresas asociadas operan entre sí, las fuerzas del mercado pueden no afectar de la misma forma a sus relaciones comerciales o financieras, aunque es frecuente que las empresas asociadas pretendan reproducir en sus operaciones a la dinámica de las fuerzas del mercado, como se analiza más adelante en el párrafo 1.5. Las administraciones tributarias no deben considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del valor normal de mercado ante una ausencia de mercado, por fuerzas o por razón de la adopción de una estrategia empresarial concreta. Es importante tener presente que la necesidad de practicar ajustes para aproximarse a las condiciones de plena competencia surge con independencia de cualquier obligación contractual de satisfacer un precio en particular asumido por las partes, o de cualquier intento de minimizar la carga fiscal. Por lo tanto, los ajustes guiados por el principio de plena competencia no afectarían a las obligaciones contractuales sin finalidad fiscal

² Ver. <http://www.oecd.org/about/secretary-general/lanzamiento-del-proceso-de-adhesion-de-colombia-a-la-ocde.htm>.



asumidas por las empresas asociadas y podrían ser apropiadas aun cuando no haya intención de minimizar o eludir impuestos. El análisis de los precios de transferencia debe desvincularse claramente de las consideraciones de los problemas de fraude o elusión fiscal, aun cuando las determinaciones que se adopten en materia de precios de transferencia puedan utilizarse para dichos fines.

1.3 Cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podría darse una distorsión en las obligaciones tributarias de las empresas y en la recaudación tributaria de los países receptores de la inversión. Por tanto, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas puedan ajustarse en la medida necesaria para corregir tales distorsiones y asegurar de este modo el principio de la plena competencia

1.4. Aparte de las consideraciones fiscales, otros factores pueden distorsionar las condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas entre empresas asociadas. Por ejemplo, dichas empresas pueden estar sometidas a obligaciones administrativas opuestas (en el propio país y en el extranjero) relativas a valoraciones aduaneras, derechos antidumping y controles de cambios o de precios. Además, las distorsiones en los precios de transferencia pueden tener como origen las necesidades de tesorería de las empresas de un grupo multinacional. (...)³.

De esa manera, el régimen de precios de transferencia se estructura a partir del presupuesto de que en las transacciones comerciales o financieras los precios de las operaciones son fijadas por las fuerzas del mercado, pero que cuando estas son realizadas entre partes vinculadas, los precios de las transacciones realizadas entre estas pueden resultar incididos por esa relación, en detrimento del recaudo fiscal.

Para contextualizar, es preciso advertir que los precios de transferencia son, en términos generales, el valor que como contraprestación se pacta en transacciones realizadas entre partes vinculadas. Ese valor, no distorsiona *per se* los valores del mercado.

En el régimen de precios de transferencia cobra especial relevancia el principio de plena competencia, que dicta que las operaciones realizadas entre partes vinculadas deben hacerse a precios de mercado, esto es, como si se llevaran a cabo entre partes independientes.

De manera que si se verifica que las operaciones entre vinculadas no son realizadas con sujeción a los precios de mercado, la administración tributaria puede llevar a cabo los ajustes correspondientes. Sobre ese particular la OCDE ha señalado:

Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por

³ Extraído de: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. Pág. 42 y 43. Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page40.



*condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse imposición en consecuencia*⁴.

La doctrina nacional ha definido los precios de transferencia como «*todo concepto de valor o precio, que se asigna sobre bienes, servicios, incluyendo transferencia de tecnología, y/o inversiones que son negociados entre empresas relacionadas mediante alguna vinculación que implica algún tipo de poder de decisión*»⁵.

Y sobre el principio de plena competencia ha señalado que, «*establece que la utilidad o beneficio de una transacción entre partes vinculadas debe estar en el mismo rango que se hubiera obtenido en una transacción comparable entre partes independientes*»⁶.

La Corte Constitucional, por su parte, ha señalado que «*se denominan precios de transferencia los que se utilizan en transacciones que se realizan entre empresas vinculadas*»⁷, además, en torno a su justificación del régimen de precios de transferencia ha precisado:

En la actualidad, gran parte del comercio internacional es desarrollado entre empresas vinculadas, generalmente que realizan sus actividades en distintos países. Estas empresas pueden planificar sus operaciones a efectos de ubicar su fuente de utilidades o ganancias en jurisdicciones de menor presión tributaria, intentando evitar de esta forma que las utilidades se generen en aquellas jurisdicciones fiscales en donde exista una mayor tasa impositiva.

Es allí donde la administración tributaria manifiesta su interés fiscal, pretendiendo entonces el control de aquellas operaciones entre vinculados económicos, que convierten tales operaciones en un instrumento o medio de reducción de sus cargas tributarias.

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

(...)

⁴ Op. Cit. 3.

⁵ Barbosa Mariño, Juan David. *El régimen de precios de transferencia en Colombia. Un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. Vniversitas. Bogotá (Colombia) N° 111: 33-63, enero-junio de 2006. Disponible en: <http://revistas.javeriana.edu.co/index.php/vnijuri/article/view/14657/11825>.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Sentencia C-690 de 2003.



Para 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 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 (sic) 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 tributaria⁸.

Mediante la Ley 788 de 2002, se introdujo en Colombia el régimen de precios de transferencia, como un mecanismo para evitar la erosión artificial de la base gravable del impuesto sobre la renta.

En el trámite de la Ley 788 de 2002 quedaron expuestas las razones que llevaron al legislador a adoptar el régimen en cuestión, estructurado a partir del principio de la plena competencia, dicho sea de paso, con fundamento en los lineamientos generales que sobre el particular ha fijado la OCDE:

Es claro que cuando dos o más empresas independientes llevan a cabo operaciones, las condiciones, tanto comerciales como financieras, que conviene 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 de la misma manera que en el caso de empresas independientes. Esto puede deberse, no sólo a una planeación para evasión o elusión tributaria, sino a una auténtica dificultad en determinar de manera precisa las condiciones de libre mercado donde no hay fuerzas de mercado o cuando se trata de adoptar alguna estrategia comercial en particular. La manipulación de precios puede deberse, también, a requerimientos de flujo de efectivo, a la presentación de estados financieros a otras causas.

Cualquiera que sea la razón, lo cierto es que cuando las condiciones pactadas no reflejan las condiciones que acordarían partes independientes, se distorsiona la carga impositiva de las partes en cuestión y los ingresos tributarios para los países en los que residen las empresas en cuestión⁹.

De esa forma, el artículo 20 de la Ley 788 adicionó el Capítulo XI al Estatuto Tributario, que se

⁸ Sentencia C-815 de 2009.

⁹ GACETA DEL CONGRESO No 537. 22 de noviembre de 2002.



denominó «precios de transferencia». La primera de las normas adicionadas señalaba:

Artículo 260-1. *Los 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...*

La Ley 863 de 2006, «por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas», modificó el artículo 260-1 del ET, entre otros aspectos, para precisar que el régimen de precios de transferencia solo es aplicable a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

Artículo 260-1. Operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. *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. Lo dispuesto en este capítulo se aplicará igualmente para la determinación de los activos y pasivos entre vinculados económicos o partes relacionadas.*

Así mismo, las disposiciones sobre precios de transferencia, solo serán aplicables a las operaciones que se realicen con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. (Se resalta).

Más tarde, la Ley 1607 de 2012 introdujo importantes modificaciones al régimen de precios de transferencia. Así, el artículo 112 de referida ley modificó el artículo 260-2 del ET, en los siguientes términos:

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. (Se resalta) (...)



De la norma transcrita se destaca que la Ley 1607 definió de manera expresa lo que debía entenderse por el principio de la plena competencia, concepto que hasta entonces estaba inmerso en las disposiciones legales del régimen de precios de transferencia pero que no había sido regulado en una norma en particular.

Esa modificación, además, cambió el paradigma a partir del que se estructura el principio de la plena competencia pues, como lo ha precisado la doctrina nacional, «*la nueva legislación –se refiere a la Ley 1607– da mayor relevancia al análisis de las condiciones bajo las cuales se realizan las operaciones inter-compañía*»¹⁰, por oposición a la anterior regulación que «*se centraba en que los precios y los márgenes de utilidad fueran iguales a los acordados con o entre partes independientes*».

En ese contexto normativo, la Sala ha dicho que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que están sometidos al régimen de precios de transferencia están obligados a determinar los ingresos, los costos y las deducciones a partir de los precios y los márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los que puedan haber sido fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir la carga tributaria¹¹.

2.3. De la nulidad por violación, por interpretación errónea, del artículo 260-7 del Estatuto Tributario

En materia tributaria, en general, y en el impuesto sobre la renta en particular, el legislador puede establecer mecanismos orientados a combatir conductas evasivas, elusivas y defraudatorias de la ley. Para el efecto, y en ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 338 de la Constitución Política, puede valerse de presunciones, prohibiciones, restricciones o presupuestos de hecho supletorios de otros.

Este es, precisamente, el caso del inciso segundo del artículo 145 del ET que convoca la presente controversia que establece una excepción a la regla que, por disposición de la ley, permite deducir en el impuesto sobre la renta una parte de la provisión constituida sobre la cartera de dudoso o difícil cobro. La norma en cuestión dispone lo siguiente:

ARTICULO 145. DEDUCCIÓN DE DEUDAS DE DUDOSO O DIFÍCIL COBRO. *Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para*

¹⁰ Guarín A., José Erney. *Precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE en Colombia*. En: El impuesto sobre la renta en Colombia. Consideraciones teóricas y prácticas. Universidad Externado de Colombia. 2013. Pág. 677.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. MP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de 9 de diciembre de 2013 Radicación: 11001 03 27 000 2011 00007 00 (18682).



deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa.

PARÁGRAFO. *A partir del año gravable 2000 serán deducibles por las entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, la provisión individual de cartera de créditos y la provisión de coeficiente de riesgo realizadas durante el respectivo año gravable. (...)*

En el mismo sentido de la norma transcrita, el Decreto 187 de 1975, «Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios» que, según lo ha precisado la Sala¹², corresponde al reglamento al que se refiere el artículo 145 del ET, en relación con la deducción de la provisión individual de cartera, dispone:

ARTÍCULO 72. *Los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, tendrán derecho a una deducción de la renta bruta por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que se llenen los requisitos siguientes:*

1. *Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.*
2. *Que se haya originado en operaciones propias de la actividad productora de renta.*
2. *Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores.*
3. *Que la provisión se haya constituido en el año o período gravable de que se trate*
4. *Que la obligación exista en el momento de la contabilización de la provisión.*
6. *Que la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad y se justifique su carácter de dudoso o difícil cobro.*

ARTÍCULO 74. *Como deducción por concepto de provisión individual para deudas de dudoso o difícil cobro fijase como cuota razonable hasta un treinta y tres por ciento (33%) anual del valor nominal de cada deuda con más de un año de vencida.*

De las normas antes referidas se desprende, en síntesis, que los contribuyentes del impuesto sobre la

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 31 de mayo de 2012. Radicación: 25000232700020090004501 (18516).



renta obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, siempre que cumplan las condiciones señaladas en la disposición reglamentaria, pueden deducir del impuesto una fracción de las provisiones constituidas para las deudas de dudoso o difícil cobro.

Sin embargo, también se advierte que no se reconoce el carácter de difícil cobro a las deudas contraídas entre vinculados económicos. O, dicho de otra manera, que no es deducible del impuesto sobre la renta la provisión constituida para deudas de dudoso o difícil cobro cuando estas son contraídas entre vinculados económicos.

Como se puso de presente, el artículo 260-7 del ET, vigente al momento en que fue expedido el Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, establecía que *«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 primero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario en relación con las operaciones a las cuales se le aplique este régimen»*.

El artículo 90 del ET regula la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos; el 90-1 – que a la fecha no está vigente– le concedía a la administración una atribución para ajustar el valor de enajenación de los inmuebles; el 124-1 restringe la deducibilidad de gastos financieros originados en obligaciones contraídas entre vinculados económicos; los artículos 151 y 152 limitan la deducibilidad de las pérdidas originadas en la venta de activos fijos y movibles de la sociedad a socios o accionistas y, por último, los numerales 2 y 3 del artículo 312 limitan la pérdida ocasional por la venta de activos de las sociedades a socios o accionistas.

Como se ve, las anteriores normas establecen una serie de reglas especiales para la determinación del impuesto sobre la renta, y, entre estas, las disposiciones referidas a algunas rentas que se originan en operaciones realizadas entre partes vinculadas, pero que por disposición expresa del legislador, aun cuando resultan restrictivas, no se aplican a los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

Como también se advirtió, el artículo 260-7 del ET dispone que *«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»*.

El demandante interpreta que el segundo inciso del artículo 260-7 del ET permite que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia puedan deducir en el impuesto sobre la renta la provisión constituida por deudas de difícil cobro, conforme lo establece el artículo 145 *ibídem*, aun cuando se trate de obligaciones contraídas entre vinculados.



La Sala no comparte esa interpretación, pues considera que el segundo inciso del artículo 260-7 ET debe entenderse de manera restrictiva y en el sentido de que solo está referido a las operaciones de costos y gastos sujetos al régimen de precios de transferencia.

Las normas del Estatuto Tributario no definen en detalle las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia sino que establecen, sin hacer mayores precisiones, que los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos a ese régimen deben fijar los ingresos, los costos y las deducciones a precios de mercado.

De esa forma, el artículo 260-1 del ET, vigente al 2006, establecía que *“los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebraran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos ordinarios y extraordinarios y los 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.”*

Asimismo, el artículo 260-1 *ibídem* facultaba a la administración para determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y las deducciones asociados a las operaciones realizadas entre vinculados mediante el ajuste a los precios o márgenes de utilidad correspondientes a operaciones comparables, efectuadas entre partes independientes.

Por tanto, fue el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 4349 de 2004¹³, *«Por el cual se reglamenta el parágrafo 2º del artículo 260-2, los artículos 260-3, 260-4, el parágrafo 2º del artículo 260-6, y los artículos 260-8 y 260-9 del Estatuto Tributario»*, al establecer el contenido de la declaración informativa de precios de transferencia, el que precisó las operaciones a las que era aplicable el régimen de precios de transferencia.

De esa forma, el reglamento referido agrupó las operaciones objeto de reporte en cuatro categorías, a saber: de ingreso, de egreso –costos y deducciones–, del activo y del pasivo.

¹³ Derogado por el artículo 26 del Decreto 3030 de 2013.



En lo que al caso de la controversia interesa, el numeral 2 de artículo 5 del Decreto 4349 señala las operaciones de egreso, esto es, de costos y deducciones, que deben ser reportadas en la declaración individual de precios de transferencia y dispone que, en concreto, corresponde informar los pagos o abonos en cuenta provenientes de:

- Compra neta de inventarios para producción.*
- Compra neta de inventarios para distribución.*
- Servicios intermedios de la producción.*
- Servicios administrativos.*
- Seguros y reaseguros.*
- Comisiones.*
- Honorarios.*
- Regalías.*
- Publicidad.*
- Asistencia técnica.*
- Servicios técnicos.*
- Prestación de otros servicios financieros.*
- Prestación de otros servicios diferentes de los financieros.*
- Intereses.*
- Arrendamientos.*
- Compra de acciones (inventario).*
- Pérdidas por operaciones de futuros distintas de las del sector financiero.*
- Garantías.*
- Compra de acciones y aportes (activo fijo).*
- Otras inversiones.*
- Compra de activos fijos no depreciables.*
- Compra de activos fijos depreciables, amortizables, intangibles y agotables.*
- Compra de otros activos.*
- Otros egresos.*

De acuerdo con lo anterior, la provisión constituida por la cartera de dudoso o difícil cobro, a las que se refiere el artículo 145 del ET, no son objeto de reporte en la declaración informativa individual de precios de transferencia y, por tanto, no hace parte de las operaciones a las que les son aplicables el régimen de precios de transferencia.

De acuerdo con lo expuesto, no se configura la nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.



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

F A L L A

PRIMERO. DENIÉGASE la nulidad del Concepto 011039 del 7 de febrero de 2006, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, demandado en el contencioso de simple nulidad promovido por el señor Pedro Enrique Sarmiento contra la UAE DIAN.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en el proceso como apoderada de la DIAN a la abogada Martha Lucía Rincón Benítez.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

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