**CONCEPTO Nº 071403**

**07-11-2013**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C.

**CONCEPTO No. 000923**

**ÁREA: Tributaria**

Señor

**CAMILO AVLA (SIC)**

Carrera 89a No. 70- 21

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicados 60583 del 28/08/2013 y 61761 del 02/09/2013

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Precios de Transferencia

**Fuentes formales** Estatuto Tributario, Arts. [260-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881), [260-4](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10883); Ley 1607 de 2012, Art. 112; Ley 153 de 1887, art. 40; Ley 1564 de 2012, Art. 624

**PROBLEMA JURÍDICO:**

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que suscribieron contratos a largo plazo antes de la expedición de la Ley 1607 de 2012 con sus vinculados ubicados en zona franca ¿están obligados a determinar sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando en relación con esos contratos el Principio de Plena Competencia?

**TESIS JURÍDICA:**

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario ubicados domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en Zona Franca, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013 y siguientes, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el principio de plena competencia.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

En primer lugar, se debe tener en cuenta la vigencia de la ley en el tiempo y en particular en lo referente a normas sustanciales- para el caso, las disposiciones que regulan la determinación de la base gravable para el impuesto sobre la renta- como lo son las atinentes al régimen de precios de transferencia-, ya que conforme al principio de irretroactividad de la ley, ésta solo rige a futuro, y en consecuencia, no tiene efectos retroactivos, siendo así, éstas se aplican y producen efectos sobre situaciones jurídicas producidas desde el momento de su entrada en vigencia. De suerte que las normas sustanciales aplicables a una situación son las que se encuentran vigentes al momento de su realización, entendiendo por ésta- para efectos del impuesto sobre la renta- todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados por un contribuyente en el año o período gravable 2013, que sean susceptibles de producir un incremento neto de su patrimonio en el momento que los perciba.

En segundo lugar, en cuanto a las disposiciones de carácter procesal le son aplicables los postulados del artículo 624 de la Ley 1564 de 2012, que modificó el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, según el cual las Leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. En materia tributaria, es la normatividad vigente al momento de presentar la declaración la que determina las reglas de procedimiento aplicables tanto para el contribuyente como para la administración.

Por lo que es claro que las normas que de manera general rigen la determinación de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones, y los activos y pasivos de un contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta en el período gravable 2013, son las establecidas tanto en la Ley 1607 de 2012 como en las anteriores que no fueron modificadas por ésta; y de manera especial para los contribuyentes sujetos a régimen de precios de transferencia, las contenidas desde el artículo 111 al 121 de la mencionada Ley.

En tercer lugar, la regulación vigente para el año gravable en el que se va a determinar la renta de un contribuyente, en los términos establecidos por el régimen de precios de transferencia, regula circunstancias y operaciones específicas, sin que el legislador haya previsto expresamente excepción alguna en su aplicación. En efecto, las normas fiscales en general y en especial las que establecen el régimen de precios de transferencia es claro que no regulan el contrato y lo pactado por las partes en el mismo, pero sí la manera de determinar la renta del contribuyente en la relación jurídico tributaria entre el estado y el obligado a contribuir con las cargas fiscales de éste.

Precisado lo anterior, veamos lo que señalan, para nuestra interpretación, algunas de las normas sobre precios de transferencia aplicables para la determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013:

El [artículo 260-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 112 de la Ley 1607 de 2012, señala lo siguiente:

*“*[*ARTÍCULO 260-2*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881)*.* ***OPERACIONES CON VINCULADOS.*** *Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.*

***Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.***

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

*(…)*

***Sin perjuicio de lo consagrado en otras disposiciones en este Estatuto, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios ubicados domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.***

*PARÁGRAFO. Los precios de transferencia a que se refiere el presente título,* ***solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.”*** (Se resalta y subraya).

Por su parte, el [artículo 260-4](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10883) del mismo compilado- modificado por el artículo 114 de la Ley 1607 de 2012- establece los criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes enmarcados dentro del principio fundamental del régimen de precios de transferencia, esto es el “Principio de Plena Competencia”. Veamos los más relevantes para nuestro análisis:

***“CRITERIOS DE COMPARABILIDAD PARA OPERACIONES ENTRE VINCULADOS Y TERCEROS INDEPENDIENTES.*** *Para efectos del régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.*

*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 de precios de transferencia 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. Los pagos de intereses, independientemente de la tasa de interés pactada, no serán deducibles si no se cumple con los elementos de comparabilidad enunciados. Lo anterior debido a que si los términos y condiciones de las operaciones de financiamiento son tales que no son propias o no concuerdan con las de las prácticas de mercado, dichas operaciones no serán consideradas como préstamos ni intereses, sino como aportes de capital y serán tratadas como dividendos;***

*(...)*

***3. Los términos contractuales de las partes*** *que se evidencien* ***frente a la realidad económica de la operación.***

***4. Las circunstancias económicas o de mercado,*** *tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación.”.* (Se resalta y subraya).

Ahora bien, acerca del principio de plena competencia que rige el régimen de precios de transferencia, el cual se basa “en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones efectuadas entre empresas independientes”, en las *“Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”,* (Págs. 53, 55, 57, 58, 60, 61 y 64), se señala:

***“D. 1 Análisis de Comparabilidad***

*1.33 (…)* ***Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones,*** *o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados* ***para establecer las condiciones de plena competencia*** *(o un rango de las mismas).* ***Las características o “factores de comparabilidad”*** *que pueden ser* ***importantes para determinar la comparabilidad*** *son las características de la propiedad (…),* ***las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes*** *y las estrategias empresariales que éstas persiguen (…)”.*

*“1.46* ***Los riesgos que deben considerarse comprenden los del mercado,*** *tales como las fluctuaciones en los costes (…);* ***los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y los tipos de interés; los riesgos crediticios,*** *etc.”.*

*“D. 1.2.3* ***Cláusulas Contractuales***

*1.52 En las operaciones efectuadas en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes. En este sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional (…). Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. (…)”.*

*“1.53* ***En las relaciones comerciales entre empresas independientes, las diferencias de intereses entre las partes aseguran que normalmente sean ellas mismas quienes velen por el cumplimiento de los términos del contrato, que sólo se ignorarán o modificarán si resulta de interés para ambas.*** *Esta divergencia de intereses puede no existir en el caso de empresas asociadas,* ***por lo que es importante examinar si el proceder de las partes es conforme con las condiciones del contrato, o si éste indica que no se han seguido, o que son simuladas.*** *(…)”.*

*“D.2* ***Aceptación de las operaciones realmente efectuadas***

*1.65 “(…) hay dos circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede resultar apropiado y legítimo que la administración tributaria ignore la estructura planteada por el contribuyente para la realización de la operación vinculada.* ***La primera circunstancia surge cuando la sustancia económica de la operación difiere de la forma.*** *En tal caso, las administraciones tributarias pueden ignorar la calificación que las partes hayan otorgado a la operación y recalificarla de acuerdo con su sustancia.* ***Un ejemplo podría ser una inversión en una empresa asociada en forma de préstamo con devengo de intereses cuando, en plena competencia, en función de las circunstancias económicas de la sociedad prestataria, no cabría esperar que la inversión adoptara esa forma.*** *En este caso sería oportuno que la administración tributaria calificase la inversión de acuerdo con su sustancia económica, con el resultado de considerar al préstamo como una suscripción de capital. (…)”.* (Se resalta y subraya).

No sobra comentar lo expuesto por el Dr. Juan Pablo Casoetto-Gerente Precios Transferencia – Lisicki Litvin y Asociados- en una conferencia en Buenos Aires Argentina el 5 de Agosto de 2010, cuyo objetivo era *“Dar a conocer la problemática de la aplicación del régimen de Precios de Transferencia en contexto de crisis económicas que afectan los negocios y los resultados económicos de las compañías, y la importancia de la documentación de Precios de Transferencia con relación a dicha circunstancia”,* en la consideración de las circunstancias en entornos recesivos, la documentación comprobatoria y el análisis global de los hechos, circunstancias, comparabilidad, razonabilidad de negocios, etc. y las situaciones externas a las empresas, se vuelven esenciales.

En este orden de ideas, se deberán tener en cuenta las estipulaciones contenidas en el contrato a largo plazo frente a la realidad económica de la operación, tales como las circunstancias y situaciones del entorno del mercado, el monto de la deuda, el plazo, la calificación de riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés del momento de la suscripción, así como la tasa y los montos de intereses que para el año gravable 2013 se generaron en operaciones comparables.

En consecuencia, si los términos y condiciones de las operaciones de financiamiento entre los vinculados son tales que no son propias o no concuerdan con las de las prácticas de mercado, tanto para la fecha de suscripción del contrato como en las que en las mismas condiciones realizaron y están realizándose entre partes independientes, dichas operaciones no serán consideradas por la administración tributaria como préstamos ni intereses para la determinación de la renta del año gravable 2013.

Se resalta la contundencia con que el artículo 112 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el [artículo 260-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881) del Estatuto Tributario, dispone que los precios de transferencia solo tienen efectos fiscales en la determinación de la renta de los contribuyentes que tengan operaciones con vinculados.

Sin embargo, por ser un tema que involucra- como lo señala la exposición de motivos de la Ley mencionada- los *“hechos, circunstancias, comparabilidad, razonabilidad de negocios, etc.,”* en la determinación de los precios o márgenes de rentabilidad en las operaciones entre vinculados, se deben considerar las *“condiciones”* que hubieran sido acordadas entre terceros independientes en operaciones comparables

El supuesto de hecho que obliga a aplicar el régimen de precios de transferencia, consiste en la realización de operaciones con vinculados económicos, para nuestro caso, ubicados en zona franca. En este contexto, a partir del período gravable 2013, en las operaciones de contribuyentes del impuesto sobre la renta con vinculados económicos ubicados en zona franca, deben aplicarse las normas relativas al régimen de precios de transferencia, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia y los criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y partes independientes.

Atentamente,

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina