**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**
**OFICIO N° 058444**
**16-09-2013**

Dirección de Gestión Jurídica
Bogotá, D. C.
100202208-1452

Señor
**JUAN CARLOS DÍAZ OSORIO**
C.C. 1.019.019.976 de Bogotá
Calle 143 número 127F- 06 Interior 6 Apartamento 503
Bogotá, D. C.

**Referencia:**Radicado 28260 del 03/05/2013 y 63701 del 09/09/2013

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

Cordial saludo señor Díaz:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 4048 de 2008 y la Orden Administrativa número 000006 de 2009, este Despacho está facultado 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.

En los escritos de la referencia, solicita dar respuesta de fondo al derecho de petición radicado bajo el número 74697 del 19/09/2012, en el cual solicitó la reconsideración del Concepto número 066668 del 11 de julio de 2008, teniendo en cuenta que si bien es cierto dicho concepto perdió vigencia por efecto de las modificaciones introducidas al ordenamiento tributario por la Ley 1607 de 2012, como se afirmó en la respuesta inicial radicada bajo el número 018142 del 27 de marzo de 2013, no lo es menos que la modificación normativa solo produce efectos a partir de la vigencia fiscal 2013 y que por lo tanto se trata de un acto administrativo que produjo efectos y continúa produciéndolos respecto de las situaciones jurídicas acontecidas al amparo de la anterior legislación, que aún no se encuentran consolidadas, razón por la cual los supuestos de derecho sobre los cuales se debe fundamentar la respuesta deben ser los vigentes a la fecha de radicación de la solicitud.

En el Oficio número 066668 del 11 de julio de 2008, considerando que el artículo 35 del Estatuto Tributario establece una presunción que por ser de derecho no admite prueba en contrario y que el artículo 260-7 del Estatuto Tributario no los excluyó expresamente, se concluyó que los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos al régimen de precios de transferencia deben aplicar dicha presunción.

Como argumentos de su solicitud, expone que el Estatuto Tributario, al consagrar el régimen de precios de transferencia para los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, los obliga a determinar sus activos, pasivos, ingresos, 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.

Manifiesta que al invocar el artículo 260-3 del E. T. se incurre en una contradicción, dado que la aplicación de los criterios de comparabilidad mencionados en dicho artículo a las operaciones de financiamiento, tales como el monto del principal, plazo, calificación del riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés, pretende que tales operaciones se determinen en condiciones objetivas y que los comparables de estas operaciones sean los más próximos al promedio de la realidad económica del mercado internacional, lo cual riñe abiertamente con la aplicación de una presunción mínima de rentabilidad, fundamentada en un referente con una Dimensión Eminentemente Local (DTF).

Sobre la presunción mínima de rentabilidad consagrada en el artículo 35 del E. T. en términos de DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, manifiesta, luego de explicar el método utilizado por el Banco de la República para su cálculo, que por ser tomada con base en las operaciones realizadas exclusivamente en el mercado financiero nacional, constituye la tasa de referencia del sistema financiero colombiano para definir sus tasas de captación o de colocación de créditos y por ello bajo ninguna circunstancia puede constituirse en la referencia obligada para determinar la rentabilidad mínima anual de las operaciones de préstamos en dinero entre el contribuyente y sus vinculados económicos o partes relacionadas en el exterior que fueron objeto del sistema de precios de transferencia, porque se convierte en un factor de distorsión la aplicación de las tasas de interés construidas a partir de los parámetros propios de nuestras operaciones económicas a las operaciones de crédito internacional.

En relación con la afirmación de que el legislador no estableció en nuestro ordenamiento tributario norma alguna que excluya a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que cumplan con la obligación señalada en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, de la presunción que contempla el artículo 35 ibídem, considera que es un argumento inaplicable porque dichas disposiciones conllevan una derogatoria tácita de las normas del Estatuto Tributario que afectan la realidad económica de las operaciones y la eliminación de los factores que distorsionan el mercado.

Afirma que, en efecto, el artículo 35 del E. T. contiene una presunción de derecho y sobre ella no discute, no obstante reitera que ella no puede ser aplicable para los contribuyentes que utilizan el régimen de precios de transferencia, porque la presunción parte de un hecho indicador, como lo es la realización de préstamos entre la sociedad y los socios con tasas de interés preferenciales por efecto de la vinculación económica, situación que precisamente se contrarresta con la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. El concepto de la DIAN conlleva a que los contribuyentes del impuesto sobre la renta 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, distorsionantes y que se apartan injustificadamente de la realidad económica de sus operaciones.

Además, según el consultante, la aplicación de la presunción de rentabilidad mínima prevista en el artículo 35 del Estatuto Tributario, cuando la tasa de interés obtenida en aplicación del régimen de precios de transferencia resulta inferior a la tasa DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, 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.

Concluye diciendo que la posición de la DIAN no tiene en cuenta que el levantamiento de las limitaciones a costos y deducciones y con mayor razón de las presunciones, no corresponde a un beneficio fiscal, sino al reconocimiento que hace el propio legislador tributario de que los supuestos que justifican las limitaciones y presunciones desaparecen cuando la Administración Tributaria verifica o puede verificar, a través de la aplicación de las normas de precios de transferencia que las operaciones no erosionan la base tributaria colombiana.

Por lo anterior, solicita se reconsidere la doctrina expuesta en el Concepto número 066668 del 11 de julio de 2008 y se reconozca que tratándose de operaciones de financiamiento entre el contribuyente y sus vinculados económicos o partes relacionadas del exterior que fueron objeto del sistema de precios de transferencia, no aplica la presunción de rentabilidad mínima establecida en el artículo 35 del Estatuto Tributario, sino la tasa de interés que corresponda, ya sea la pactada por el contribuyente o la mediana.

Teniendo en cuenta que la petición inicial de reconsideración fue elevada con anterioridad a la expedición de la Ley 1607 de 2012 y que la doctrina contenida en el Oficio número 066668 del 11 de julio de 2008 estuvo vigente y surte efectos hasta el año gravable 2012 inclusive, este Despacho considera que debe abordar su estudio y pronunciarse al respecto. Así mismo, presentamos excusas por la demora en la respuesta, la cual obedece a las numerosas consultas que ha suscitado la reforma tributaria.

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 lenght”:

*“…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 9ª 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.

Atentamente.

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Isabel Cristina Garcés Sánchez.*

**Publicado en D.O. 48.936 del 7 de octubre de 2013.**