



IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER DADO CONSEJO FUERA DE ACTUACIÓN JUDICIAL – Fundado

La Sala advierte que la señora magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó estar impedida para conocer del proceso en virtud de lo establecido en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso, al haber sido dado consejo fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso a la parte demandante. En efecto, se prevé que será causal de impedimento: “12. **Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo**” (se destaca). Dicha causal tiene por objeto garantizar la imparcialidad de quien ejerce la función judicial, en cuanto permite al juez que se separe del conocimiento del proceso, cuando ha intervenido en apoyo de una de las partes, pues eso supone no solo que ya conoció de la materia objeto del proceso, sino que podría tener un interés indirecto en el resultado del proceso. Como se encuentra configurada la causal de impedimento del artículo 141-12 del Código General del Proceso, la Sala separará a la señora magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello del conocimiento del presente asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (C.G.P.) – ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

PRESUNCIÓN DE INTERESES EN SOCIEDADES VINCULADAS EN RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Inaplicación

La DIAN y el tribunal consideran que las tasas de interés cobradas por cementos argos a sus vinculadas en el exterior son inferiores a las tasas cobradas por la propia demandante a sus vinculadas, y a la tasa dtf (9,01% e.a.) esta última es la tasa de interés presunto para préstamos que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o por estos a la sociedad establecida, en el art. 35 del estatuto tributario. En cuanto a la aplicabilidad del artículo 35 del Estatuto Tributario al régimen de precios de transferencia, la Sala retoma lo señalado con ocasión del juicio de legalidad de los oficios números 066668 de 11 de julio de 2008 y 058444 de 16 de septiembre de 2013, expedidos por la DIAN, que versaron sobre ese punto, y que fueron recogidos por la administración en este caso en defensa de su posición. Conforme lo anterior, **es claro que la regla sobre intereses contenida en el artículo 35 del Estatuto Tributario es inaplicable en el marco del régimen de precios de transferencia**, en tanto resulta incompatible con las reglas especiales aplicables para efectos del análisis de las operaciones de crédito de los contribuyentes del impuesto de renta sujetos a ese régimen. Para la Sala resulta claro que la presunción de intereses contenida en el artículo 35 E.T. resulta ajena al análisis de operaciones de crédito con sociedades extranjeras que debe efectuarse en el marco del régimen de precios de transferencia, en tanto las condiciones del mercado de crédito extranjero con las que estas deben confrontarse son diferentes de las que permiten estimar la tasa local de captación a la que se refiere la norma mencionada. Cabe añadir que, si bien los actos demandados en esta oportunidad se refieren a un año gravable anterior a la vigencia del artículo 118 de la Ley 1607 de 2012, que excluyó expresamente el artículo 35 E.T. del régimen de precios de transferencia, no puede considerarse que esa presunción resulta aplicable a los años anteriores a la reforma mencionada, como lo sostuvo la administración tributaria. En la medida en que el fundamento de la incompatibilidad del artículo 35 E.T. con el régimen de precios de transferencia deriva del propósito y el procedimiento propio de este régimen para



comparar las condiciones de las operaciones analizadas con las condiciones de mercado entre partes independientes, no hay lugar a considerar la tasa de interés del mercado local como parámetro de comparación de las condiciones del mercado de operaciones de crédito realizadas con entidades extranjeras. Dado lo anterior, debe concluirse que la objeción planteada por la administración en los actos enjuiciados frente a la declaración de renta de la demandante resulta improcedente, en tanto no hay lugar a tomar la tasa de interés señalada en el artículo 35 del Estatuto Tributario como parámetro de comparación para analizar las operaciones de crédito realizadas por Cementos Argos en el año gravable 2008. Es por lo anterior que no se desvirtuó el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante. Por tanto, el recurso de apelación prospera y en consecuencia, se impone declarar la nulidad de los actos demandados, sin que sea necesario examinar los demás cargos planteados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 35

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Inexistente

En tanto se demostró la improcedencia de la modificación impuesta por la DIAN en los actos demandados a la declaración de renta presentada por la sociedad demandante correspondiente al año gravable 2008, fuerza concluir que no se presentó una inexactitud sancionable conforme lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que no hay lugar a su imposición. Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar, se anularán los actos demandados y se accederá al restablecimiento del derecho solicitado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de pruebas de su causación

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., diez (10) de junio de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 08001-23-33-000-2014-00721-01(22856)

Actor: CEMENTOS ARGOS S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN



FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 24 de abril de 2009, la sociedad Cementos Argos S.A. presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008, contenida en el formulario número 1108600906391. Esta declaración fue corregida el día 14 de septiembre de 2010, mediante el formulario 1108601806894².

Para el año gravable mencionado, la sociedad demandante estaba sujeta al régimen de precios de transferencia, en tanto realizó operaciones de crédito (préstamos) en dólares estadounidenses a sus vinculadas Transatlantic Cement Carriers Inc. y Cement and Mining Engineering Inc. (Panamá), y a Argos USA Corp. (Estados Unidos de América). Las tasas de interés cobradas por la demandante en esas operaciones fueron de 3,380% y 3,008% E.A.

El 25 de junio de 2012, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- profirió el Requerimiento Especial nro. 022382012000141, mediante el cual propuso modificar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2008 presentada el día 14 de septiembre de 2010. La modificación propuesta consistía en adicionar el renglón 44 ("Ingresos brutos no operacionales") en \$14.010.720.000, por considerar que la demandante utilizó con sus vinculadas una tasa de interés inferior a la aplicable en operaciones de crédito. Según el requerimiento, la tasa aplicable a dichas operaciones era la tasa de captación de los Certificados de Depósito a Término Fijo (tasa DTF) a 31 de diciembre del año anterior, equivalente al 9,01% E.A. Igualmente, propuso la imposición de una sanción por inexactitud por \$7.397.659.000³.

El 2 de octubre de 2012, Cementos Argos S.A. dio respuesta al requerimiento especial mencionado, en la cual manifestó su desacuerdo con los argumentos expuestos por la administración, y con la imposición de la sanción por inexactitud propuesta en el mismo⁴.

El 15 de marzo de 2013, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000065, por medio de la cual modificó la declaración del año gravable 2008 presentada el día 14 de septiembre de 2010, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁵.

La sociedad demandante presentó el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000065 del 15 de marzo de 2013⁶, el

¹ Folio 557, c. p.

² Folios 246 y 438, c.p.

³ Folios 165 a 181, c.p.

⁴ Folios 193 a 237, c.p.

⁵ Folios 251 a 265, c.p.

⁶ Folios 285 a 331, c.p.



cual fue resuelto mediante la Resolución número 900.112 del 14 de abril de 2014, que confirmó la liquidación oficial de revisión impugnada⁷.

DEMANDA

1. Pretensiones

La sociedad Cementos Argos S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERA

Que se declaren nulos los siguientes actos administrativos:

(i) La Liquidación oficial de Revisión No. 022412013000065 del 15 de marzo de 2013, notificada por correo el 01 de abril de 2013, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuesto de Barranquilla de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN modificó la Declaración del impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable 2008 del contribuyente Cementos Argos S.A. y;

(ii) La Resolución No. 900.112 del 14 de abril de 2014, por medio de la cual la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN resolvió el Recurso de Reconsideración que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412013000065 del 15 de marzo de 2013.

En conjunto nos referiremos a estas Resoluciones como los “Actos Administrativos”.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración que [sic] el denuncia rentístico del Impuesto de Renta y Complementarios presentada por Argos por el periodo gravable 2008, ha quedado en firme en todos sus aspectos, por lo tanto, no procederá la sanción por inexactitud”.

2. Normas violadas y concepto de violación

La sociedad demandante invocó como normas violadas el artículo 29 de la Constitución Política, y los artículos 35, 260-2 y 647 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

⁷ Folios 443 a 458, c.p.

⁸ Folios 4 y 5, c.p.



Falsa motivación por interpretación indebida del régimen de precios de transferencia

Para la sociedad demandante, la administración tributaria interpretó erróneamente el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, en tanto no atiende al propósito o finalidad del régimen de precios de transferencia de regular las operaciones realizadas con vinculados económicos del exterior, con el fin de comprobar que se hayan efectuado a precios de mercado.

La demandante efectuó préstamos en moneda extranjera a sus vinculadas, liquidando tasas de interés del 3,380% y 3,008% E.A. Para determinar si la tasa de interés cobrada en los préstamos a sus vinculadas en el exterior correspondía a la tasa de interés que cobran o habrían cobrado empresas independientes entre sí, en el marco del régimen de precios de transferencia, se eligió el método de Precio Comparable no Controlado (PC), utilizando comparables externos.

En particular, se compararon las tasas de interés pactadas en los préstamos otorgados por Cementos Argos a sus vinculadas, con las tasas de interés pagadas por entidades financieras internacionales, y con tasas de interés pagadas a los inversionistas en papeles de acceso público (*Treasury Bills*, *Treasury Securities*, y *Certificates of Deposit*). El rango intercuartil hallado de las tasas de interés comparables oscilaba entre 1,980% y 2,730% E.A., con una mediana de 2,380%, por lo que las tasas utilizadas por Cementos Argos estaban por encima del límite superior del rango de valor de mercado de las tasas que hubieran podido obtenerse en préstamos a terceros.

La aplicación del régimen de precios de transferencia en una operación de ingreso (como es el caso de los intereses que Cementos Argos cobra a sus vinculadas) busca que dichos ingresos no se manipulen, de tal manera que resulte una base tributaria menor en Colombia; se busca determinar si la operación, aún cuando se efectuó entre partes vinculadas, se realizó a precios de mercado. En este caso, la conclusión de la documentación comprobatoria es que los intereses cobrados por Argos a sus vinculadas estaban por encima del rango establecido; es decir, que Argos cobró una tasa superior a la del mercado.

La DIAN no desvirtuó la forma como la demandante aplicó la metodología de precios de transferencia, pues no demostró la improcedencia del método de comparabilidad, ni de las comparables, ni de los ajustes, ni de la determinación del rango intercuartil. En cambio, pretende que la tasa utilizada para hacer el ajuste de las operaciones cuestionadas sea la DTF a 31 de diciembre de 2007 (9,01% E.A.), conforme con lo dispuesto en el artículo 35 del Estatuto Tributario, tasa que no resulta aplicable.

Para la demandante, la tasa DTF que la DIAN pretende aplicar no es comparable a las utilizadas por Argos en sus operaciones, pues es una tasa de referencia local, ajena a las operaciones con el exterior, que se calcula con base en variables propias del mercado financiero colombiano. Utilizar la tasa DTF en la comparación con las operaciones con vinculados en el exterior es inapropiado, pues las condiciones de mercado, riesgos, funciones, activos y criterios de comparabilidad de las operaciones de crédito locales son diferentes en las operaciones en discusión (internacionales), de donde resulta que la DTF no refleja condiciones de mercado comparables con las operaciones analizadas.



Además, las tasas de interés comparables con las operaciones de Argos se aplicarían a montos en moneda distinta, cosa que no prevé la DTF, pues en su cálculo no se incluye la tasa de cambio (TRM), en tanto es una tasa propia del mercado local colombiano.

Violación del derecho al debido proceso y al derecho de defensa

La DIAN vulneró el derecho a la defensa y al debido proceso de la demandante por falta de claridad y coherencia entre los argumentos expuestos en los actos proferidos en sede administrativa: Mientras que en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se afirma que la adición de ingresos se basó en la aplicación del método de Precio Comparable no Controlado (PC), toda la argumentación en sede administrativa defiende la aplicación del artículo 35 del E.T. para determinar la tasa de interés aplicable a las operaciones de crédito efectuadas por la demandante.

Desde el requerimiento especial, la administración tributaria propuso añadir ingresos por concepto de intereses aplicando la tasa DTF a 31 de diciembre de 2007, procedimiento previsto en el artículo 35 E.T. La metodología aplicada en los actos demandados consistió en recalcular los intereses con base en la DTF a 31 de diciembre de 2007, contrariamente a lo afirmado en el acto que agota la discusión administrativa, por lo que la administración es inconsistente y poco clara en su argumentación, a expensas del derecho de defensa de la contribuyente.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Los actos administrativos imponen una sanción improcedente, en tanto no se declararon datos falsos, equivocados o incompletos en la declaración de la demandante. No hubo tampoco ningún ánimo doloso o defraudatorio por parte de la demandante en las cifras entregadas a la administración, lo que excluye la realización del hecho sancionable descrito en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Además, la sanción resulta improcedente ante la existencia de una diferencia de criterio entre el contribuyente y la DIAN respecto de las tasas de interés aplicables a las operaciones con sus vinculadas: Mientras que la DIAN considera aplicable para ese supuesto lo señalado en el artículo 35 del E.T., la demandante estima inaplicable lo dispuesto en la norma mencionada, en tanto señala una tasa de interés ajena a las operaciones sujetas a análisis conforme al régimen de precios de transferencia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

Está demostrado que la demandante realizó operaciones de préstamo a sus vinculadas a tasas de interés más bajas que las utilizadas en otras operaciones, en contravía del principio de operador independiente, ya que la misma sociedad explica en las notas a sus estados financieros que cobra tasas superiores en otras operaciones (para préstamos a empleados entre el 5,55% y el 12,55%; y para préstamos a vinculados, entre 7,41% y 16,20% E.A.).

⁹ Folios 135 a 144 c. p.



La simple comparación de las tasas utilizadas por Argos indica que las tasas de interés que declaró en sus operaciones con vinculadas son inferiores a las establecidas en sus propias políticas internas, al mínimo establecido en el art. 35 E.T. (DTF), y a la tasa promedio Prime de Estados Unidos (5,0875%).

No se violó el derecho de defensa y ni el derecho al debido proceso de la demandante, por cuanto fue la misma sociedad la que llevó la discusión a la aplicación del artículo 35 del Estatuto Tributario.

En todo caso, el artículo 260-7 E.T., en su texto vigente para el año 2008, que identificaba las normas en materia de costos y deducciones que no resultaban aplicables en el régimen de precios de transferencia, no incluía el artículo 35 del mismo estatuto, por lo que debe concluirse que el artículo 35 E.T. sí era aplicable a los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

Por otra parte, la propia DIAN había señalado en su doctrina (Concepto 066668 del 11 de julio de 2008) que el artículo 35 E.T. era plenamente aplicable a los contribuyentes sujetos a precios de transferencia. Conforme dicho concepto, si la tasa de interés determinada conforme al régimen de precios de transferencia es superior a la tasa DTF vigente a 31 de diciembre del año anterior, la primera será la aplicable para efectos de determinar el impuesto de renta a cargo; por el contrario, si la tasa obtenida conforme a este régimen es inferior a la tasa DTF, opera la presunción establecida en el artículo 35 E.T.

Si bien esta doctrina perdió vigencia como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 1607 de 2012, para los hechos anteriores a la vigencia de esta ley el concepto mantiene su vigencia, y contiene el criterio aplicable para la interpretación de la ley en este caso.

Por último, afirma la DIAN que la sanción por inexactitud impuesta es procedente, por cuanto la demandante realizó operaciones de préstamo a tasas más bajas de las utilizadas en otras operaciones, desconociendo el principio de operador independiente. No se encuentra una diferencia de criterios que excluya la aplicación de la sanción, en tanto los cargos propuestos por la demandante fueron examinados y desvirtuados por la administración.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo del Atlántico** negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Le asiste razón a la administración al señalar que las tasas de interés cobradas por Cementos Argos a sus vinculadas son inferiores a las tasas cobradas por la propia demandante a sus vinculadas, a la tasa DTF (9,01% E.A.), y a la tasa promedio Prime de Estados Unidos (5,0875%), lo que es contrario al principio de operador independiente.

No se violó el derecho al debido proceso o a la defensa de la sociedad demandante, porque la DIAN estudió y resolvió el argumento relativo a la aplicación del artículo 35 del Estatuto Tributario, haciendo una referencia a esa norma. Aún más, la DIAN

¹⁰ Folios 541 a 557 c. p.



manifestó en el acto que resuelve el recurso de reconsideración que la adición de ingresos no era resultado de aplicar la presunción contenida en el art. 35 E.T., sino de la aplicación del método de precio comparable no controlado (PC) a las operaciones de crédito analizadas.

Es procedente la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto no se advierte que haya una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación de una norma. Por el contrario, Cementos Argos declaró un margen de utilidad inferior al que debía declarar, del cual resultó un menor impuesto a pagar.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Se equivoca el Tribunal al considerar comparables las tasas de interés DTF y Prime con las tasas utilizadas por Cementos Argos en las operaciones analizadas en el marco del régimen de precios de transferencia.

En este caso, según el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante, se demostró que las tasas de interés cobradas en sus operaciones con vinculadas del exterior estaban por encima de las que habrían pactado partes independientes, por lo que no cabía efectuar ajustes de ingresos en la declaración de renta. Por el contrario, la DIAN se limitó a utilizar un comparable único (la tasa DTF) sin atender a ningún criterio del régimen de precios de transferencia, y sin refutar el estudio presentado por la demandante.

El Tribunal avaló el error de la administración de estimar los ingresos de Cementos Argos por concepto de intereses en sus operaciones de crédito con sus vinculadas en el exterior, sin determinar la tasa de interés aplicable a partir de precios o tasas de interés comparables con o entre partes independientes. La administración se limitó a establecer como tasa comparable la establecida en el art. 35 E.T., sin aplicar ningún método para determinar el precio o margen de utilidad. No se explicó por qué se toma la tasa DTF y la tasa Prime como comparables, sino que simplemente se acoge la afirmación de la DIAN de que las tasas utilizadas fueron inferiores a estas, para avalar el ajuste con base en la tasa DTF.

No hay lugar a comparar las tasas fijadas por Cementos Argos en las operaciones cuestionadas con las tasas utilizadas por la compañía en sus cuentas por cobrar a largo plazo mencionadas en las notas a sus estados financieros (entre el 5,55% y el 12,55% para préstamos a empleados, y entre 7,41% y 16,20% E.A. para préstamos a vinculados), por cuanto esa nota se refiere en general a operaciones para préstamos a vinculados, y no solo a vinculados del exterior. En todo caso, la DIAN determinó los mayores ingresos mediante la aplicación de la tasa DTF a 31 de diciembre de 2007, y no con base en las tasas de interés mencionadas en las notas a los estados financieros.

Además, el Tribunal desconoce que la DIAN tenía la carga de probar que las conclusiones del estudio de precios de transferencia presentado por el contribuyente no se ajustaban al principio del operador independiente. La DIAN nunca refutó dicho

¹¹ Folios 564 a 576 c. p.



estudio, ni tampoco demostró que la tasa aplicada en los actos demandados (DTF) correspondiera a la tasa de mercado que habrían pactado partes independientes. No hay lugar a desconocer un estudio de precios de transferencia realizado conforme a los parámetros señalados por la ley, y que no fue desvirtuado por la administración.

Sí se violó el derecho de defensa y al debido proceso de la demandante, por cuanto se aparenta que la adición de ingresos se hace en aplicación del régimen de precios de transferencia, cuando en realidad se aplica simplemente el artículo 35 del Estatuto Tributario. Mientras en el requerimiento especial se anunció que se examinarían las operaciones analizadas con base en el método PC, a pesar de que se aplica el interés presuntivo del artículo 35, en la liquidación oficial la administración se limita a defender la aplicación de ese artículo. La confusión causada por la administración en cuanto a la aplicación del artículo 35 y del régimen de precios de transferencia limitó las posibilidades de defensa de la sociedad demandante.

Por último, reiteró su posición respecto de la improcedencia de la sanción por inexactitud, en tanto Cementos Argos no utilizó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en su declaración, y por la existencia de una diferencia de criterios con la administración respecto de la aplicación de la tasa de interés indicada en el art. 35 E.T. a operaciones con vinculados en el exterior según el régimen de precios de transferencia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio en esta etapa procesal.

Por su parte, la **demandada** insistió en lo dicho en la contestación de la demanda¹². Añadió que los actos demandados se fundaron en el método de precio comparable no controlado para efectos del ajuste del rango de precios o márgenes de utilidad según lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 260-2 E.T. No está en discusión la aplicación del artículo 35 E.T., pues si con el estudio de precios de transferencia se prueba el rango aplicable, no hay lugar a tener en cuenta la presunción contenida en esta última disposición.

MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada¹³. A su juicio, no hay falsa motivación, por cuanto la comparación entre las tasas de interés pactadas por la sociedad con sus vinculadas en el exterior y la tasa DTF no constituye una equivocación en la aplicación del régimen de precios de transferencia. Resulta aceptable sostener que el interés cobrado por la demandante, sociedad residente en Colombia, se ajuste a la tasa DTF para que tribute de acuerdo con la realidad de las operaciones en el país, que es la finalidad del régimen de precios de transferencia.

No se presenta una violación al derecho de defensa de la demandante, pues la adición de ingresos se efectuó con base en el ajuste de los intereses pactados por la sociedad con sus vinculadas en el exterior a la tasa DTF, lo cual resulta válido para

¹² Folios 34 a 37 c. p. 2.

¹³ Folios 83 a 87, c. p. 2.



acercar las tasas pactadas por la demandante con las tasas a las que cualquier entidad financiera pudiera prestar a partes independientes.

Por último, la diferencia en la estimación de las tasas aplicables entre la demandante y la administración no constituye una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, por lo que tal diferencia no descarta la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar. Impedimento fundado

La Sala advierte que la señora magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó estar impedida para conocer del proceso en virtud de lo establecido en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso, al haber sido dado consejo fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso a la parte demandante.

En efecto, se prevé que será causal de impedimento: “12. **Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo**” (se destaca).

Dicha causal tiene por objeto garantizar la imparcialidad de quien ejerce la función judicial, en cuanto permite al juez que se separe del conocimiento del proceso, cuando ha intervenido en apoyo de una de las partes, pues eso supone no solo que ya conoció de la materia objeto del proceso, sino que podría tener un interés indirecto en el resultado del proceso.

Como se encuentra configurada la causal de impedimento del artículo 141-12 del Código General del Proceso, la Sala separará a la señora magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello del conocimiento del presente asunto.

Problema jurídico

Según los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar (i) si el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante demuestra que las tasas de interés cobradas en sus operaciones con vinculadas del exterior corresponden con las que habrían pactado partes independientes y (ii) si había lugar a imponer sanción por inexactitud.

Intereses en préstamos a sociedades vinculadas en el régimen de precios de transferencia

La DIAN y el Tribunal consideran que las tasas de interés cobradas por Cementos Argos a sus vinculadas en el exterior son inferiores a las tasas cobradas por la propia demandante a sus vinculadas, y a la tasa DTF (9,01% E.A.) Esta última es la tasa de



interés presunto para préstamos que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o por estos a la sociedad establecida, en el art. 35 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la aplicabilidad del artículo 35 del Estatuto Tributario al régimen de precios de transferencia, la Sala retoma lo señalado con ocasión del juicio de legalidad de los oficios números 066668 de 11 de julio de 2008 y 058444 de 16 de septiembre de 2013, expedidos por la DIAN, que versaron sobre ese punto, y que fueron recogidos por la administración en este caso en defensa de su posición. Dijo la Sala en esa oportunidad¹⁴:

“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

(...)

“... 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 independientes, 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 tributaria”*, se concluye que la presunción de interés mínimo previsto en el artículo 35 del ET 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”.

(Subraya la Sala)

Conforme lo anterior, es claro que la regla sobre intereses contenida en el artículo 35 del Estatuto Tributario es inaplicable en el marco del régimen de precios de transferencia, en tanto resulta incompatible con las reglas especiales aplicables para efectos del análisis de las operaciones de crédito de los contribuyentes del impuesto de renta sujetos a ese régimen.

Para la Sala resulta claro que la presunción de intereses contenida en el artículo 35 E.T. resulta ajena al análisis de operaciones de crédito con sociedades extranjeras que debe efectuarse en el marco del régimen de precios de transferencia, en tanto las condiciones del mercado de crédito extranjero con las que estas deben

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de junio de 2018, exp. 21038, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



confrontarse son diferentes de las que permiten estimar la tasa local de captación a la que se refiere la norma mencionada.

Cabe añadir que, si bien los actos demandados en esta oportunidad se refieren a un año gravable anterior a la vigencia del artículo 118 de la Ley 1607 de 2012, que excluyó expresamente el artículo 35 E.T. del régimen de precios de transferencia, no puede considerarse que esa presunción resulta aplicable a los años anteriores a la reforma mencionada, como lo sostuvo la administración tributaria. En la medida en que el fundamento de la incompatibilidad del artículo 35 E.T. con el régimen de precios de transferencia deriva del propósito y el procedimiento propio de este régimen para comparar las condiciones de las operaciones analizadas con las condiciones de mercado entre partes independientes, no hay lugar a considerar la tasa de interés del mercado local como parámetro de comparación de las condiciones del mercado de operaciones de crédito realizadas con entidades extranjeras.

Dado lo anterior, debe concluirse que la objeción planteada por la administración en los actos enjuiciados frente a la declaración de renta de la demandante resulta improcedente, en tanto no hay lugar a tomar la tasa de interés señalada en el artículo 35 del Estatuto Tributario como parámetro de comparación para analizar las operaciones de crédito realizadas por Cementos Argos en el año gravable 2008. Es por lo anterior que no se desvirtuó el estudio de precios de transferencia presentado por la demandante.

Por tanto, el recurso de apelación prospera y en consecuencia, se impone declarar la nulidad de los actos demandados, sin que sea necesario examinar los demás cargos planteados.

De la sanción por inexactitud

En tanto se demostró la improcedencia de la modificación impuesta por la DIAN en los actos demandados a la declaración de renta presentada por la sociedad demandante correspondiente al año gravable 2008, fuerza concluir que no se presentó una inexactitud sancionable conforme lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que no hay lugar a su imposición.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar, se anularán los actos demandados y se accederá al restablecimiento del derecho solicitado.

De la condena en costas

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas.

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,

FALLA



PRIMERO: **Declarar fundado** el impedimento manifestado por la magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello, conforme con lo expuesto en esta providencia. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.

SEGUNDO: **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar,

TERCERO: **Anular** la Liquidación Oficial de Revisión número 022412013000065 del 15 de marzo de 2013, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008 del contribuyente CEMENTOS ARGOS S.A.; así como la Resolución número 900.112 del 14 de abril de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412013000065 del 15 de marzo de 2013.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, **declarar la firmeza** de la corrección de la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por el contribuyente CEMENTOS ARGOS S.A. el día 14 de septiembre de 2010, correspondiente al año gravable 2008, y contenida en el formulario 1108601806894.

QUINTO: **Sin condena en costas** en esta instancia.

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

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

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ