

BOLETÍN TRIBUTARIO - 091/25

ACTUALIDAD NORMATIVA - JURISPRUDENCIAL

I. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

- **REQUISITOS PARA SER AUTORIZADO PARA ACTUAR COMO AUTORRETENEDOR DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA: MODIFICA PARCIALMENTE LA RESOLUCIÓN 005707 DEL 5 DE AGOSTO DE 2015 - [Resolución 000211 del 15 de mayo de 2025](#)**

La DIAN publicó la mencionada resolución en su página web. Es de resaltar que la parte motiva de la citada resolución señala:

“Que en aplicación de las modificaciones realizadas por la Resolución 00026 de 2024, en especial el numeral 6 al artículo 1 de la Resolución 0005707 del 5 de agosto de 2019, se han presentado diferentes interpretaciones sobre el siguiente aparte “6. No presentar pérdidas fiscales en los últimos tres (3) años gravables anteriores a la fecha de presentación de la solicitud y que la misma no tenga su origen en la aplicación de beneficios tributarios...”, entendiéndose por unos i) que la pérdida no tenga su origen en beneficios tributarios para poder ser calificados como autorretenedor y otros han interpretado ii) que la pérdida fiscal tenga su origen en beneficios tributarios para poder ser calificados como autorretenedor, dada la doble negación”.

- **LA DIAN INVITA A LOS CONTRIBUYENTES A REVISAR SU SITUACIÓN TRIBUTARIA ANTES DEL INICIO DE LA NUEVA JORNADA NACIONAL DE COBRO, QUE SE DESARROLLARÁ EN TODO EL PAÍS DEL 26 AL 30 DE MAYO.**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante información divulgada en su página web destacó:

“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) realizará del 26 al 30 de mayo de 2025 una nueva edición de su jornada nacional de cobro “Al día con la DIAN, le cumplo al país”, una estrategia que busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que presentan deudas en mora.

Durante esta semana, la entidad llevará a cabo acciones coordinadas en todo el territorio nacional, incluyendo jornadas de atención y citación en sedes seleccionadas, así como visitas programadas.

La DIAN invita a los contribuyentes a estar atentos a las comunicaciones oficiales y a consultar de manera anticipada su estado de cuenta a través del portal institucional.

☞ Consulte su estado de cuenta aquí: <https://cutt.ly/rryTvnXT>".

II. SECRETARIA DISTRITAL DE HACIENDA DE BOGOTÁ (SDH)

- **EL 23 DE MAYO VENCE PLAZO PARA DECLARAR Y PAGAR RETEICA SEGUNDO BIMESTRE DE 2025**

La SDH emitió comunicado de prensa subrayando:

"La Secretaría Distrital de Hacienda informa a todos los agentes retenedores del impuesto de Industria y Comercio (ICA) que el próximo 23 de mayo de 2025 vence el plazo para declarar y pagar la retención correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2025 (marzo y abril). Después de esta fecha, se aplicarán sanciones por extemporaneidad e intereses moratorios, de acuerdo con la normativa tributaria vigente.

¿Qué es la retención del ICA?

La retención del ICA es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, mediante el cual ciertos agentes, autorizados por la administración distrital, deben descontar el valor correspondiente al ICA en el momento del pago o abono en cuenta por actividades industriales, comerciales o de servicios gravadas.

¿Quiénes son agentes retenedores del impuesto de Industria y Comercio?

Son personas naturales o jurídicas autorizadas para aplicar la retención. Entre ellos se encuentran:

- *Entidades de derecho público.*
- *Grandes contribuyentes según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).*

- Los designados mediante la resolución DDI-000305 del 16 de enero de 2020, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos.
- Intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención, conforme a la reglamentación aplicable.

¿Cuáles son las obligaciones de un agente de retención?

Según el artículo 13 del Acuerdo 65 de 2002, los agentes retenedores deben cumplir con la expedición anual de un certificado de retenciones con los siguientes datos:

- Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.
- Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.
- Dirección del agente retenedor.
- Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.
- Monto total y concepto del pago sujeto a retención.
- Concepto y cuantía de la retención efectuada.
- La firma del pagador o agente retenedor.

¿Cómo declarar y pagar?

Declaración y pago: Los contribuyentes deben ingresar a 'Pagos Bogotá' para realizar el pago a través del botón PSE o mediante transferencia bancaria ingresando a ICA - RetelICA.

También pueden optar por descargar su declaración para realizar el pago de forma presencial en las entidades bancarias autorizadas.

Próximo plazo: El pago del tercer bimestre (mayo y junio) está programado para el 18 de julio de 2025, según el calendario tributario.

¿Por qué es importante esta retención?

La retención del ICA garantiza una recaudación eficiente y oportuna, al tiempo que facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Al descontarse en el momento de la transacción, se simplifica el proceso tanto para el agente como para el contribuyente.

#HaciendaBogotá tiene habilitados sus canales de #OrientaciónAlCiudadano para que los contribuyentes puedan ser asistidos y resuelvan sus inquietudes. La recomendación especial es acudir a los dos nuevos Puntos de Atención Especializada en:

- Usaquén: **Carrera 19 N.º 114 - 65 Local 3**
- Plaza de las Américas: **Carrera 71D N.º 6 - 94 Sur, locales 1132 y 1134".**

III. CONSEJO DE ESTADO

La Alta Corporación emitió el [Boletín No. 288 de abril de 2025](#), divulgado el 16 de mayo del año en curso en su página web, por medio del cual da a conocer las siguientes sentencias tributarias:

3.1 **EL IMPUESTO DE TIMBRE NO SE GENERA EN LA TRANSFERENCIA DE BIENES A ENTIDADES FIDUCIARIAS, PORQUE NO SE CONFIGURA LA ENAJENACIÓN DEL BIEN AL NO EXISTIR TRANSMISIÓN DE LA PROPIEDAD - [Sentencia 28927 del 13 de marzo de 2025](#)**

Enfatizó la Sala:

“Se declaró la nulidad del Concepto 100208192-224 (Oficio 2211 de 2023) del 24 de febrero de 2023 (Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022), en el siguiente aparte: “A diferencia de los actos previamente listados, se considera que la transferencia de la propiedad de un inmueble en el marco de una fiducia mercantil constituye una enajenación para efectos del Impuesto, al no existir disposición de orden tributario que disponga lo contrario para efectos fiscales”, así como del Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023, ambos expedidos por la DIAN.

Lo anterior, porque la Sala concluyó que tales actos administrativos contrarían lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Tributario, al haber sido expedidos con falsa motivación por error de derecho, la cual se configura cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

El citado artículo 519 del E.T. vincula el hecho generador del impuesto de timbre al otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados (incluidos los títulos valores), en el país o fuera de él, siempre que en dichos instrumentos o documentos se haga constar la existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones y establece que el impuesto se genera cuando existe “enajenación a cualquier título de bienes inmuebles”.

Al efectuar el análisis de legalidad de los conceptos acusados, la Sala precisó el alcance que en ellos se le dio a la expresión “enajenación a cualquier título de

bienes inmuebles” contenida en el parágrafo 3 del artículo 519 ibidem, conforme a la adición de que fue objeto por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.

Sobre el punto explicó que la enajenación de un bien requiere la transmisión del derecho patrimonial o de la propiedad, por lo que para que se genere el impuesto de timbre el artículo 519 ibidem exige que se efectúe la transmisión de la propiedad de un bien inmueble.

De acuerdo con el criterio de la Sala, la transferencia de bienes a una entidad fiduciaria no se considera una enajenación, porque no existe transmisión de la propiedad. Por ende, al no haber transferencia del dominio no se puede generar dicho tributo, como lo afirman los conceptos acusados, razón por la cual se declaró su nulidad al haber sido expedidos con falsa motivación”.

3.2 LA OBLIGACIÓN DE CONSTITUIR LA RESERVA DE UTILIDADES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 130 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NO SE APLICA CUANDO LA DIFERENCIA ENTRE LA DEPRECIACIÓN CONTABLE Y LA FISCAL SEA EL RESULTADO DE LA UTILIZACIÓN DEL MÉTODO DE DEPRECIACIÓN POR LÍNEA RECTA - [Sentencia 27635 del 6 de marzo de 2025](#)

Acentuó la Sala:

“Mediante liquidación oficial de revisión la DIAN modificó la declaración de renta que presentó la sociedad demandante por el año gravable 2013 para adicionar ingresos operacionales, desconocer devoluciones en ventas y costos por depreciación, así como para imponer sanción por disminución de pérdidas fiscales y la sanción del artículo 658-1 del ET al representante legal y al revisor fiscal de la empresa.

La DIAN confirmó la liquidación oficial al resolver el recurso de reconsideración. Al estudiar la legalidad de dichos actos, la Sala revocó la sentencia apelada que había negado la nulidad de los mismos y, en su lugar, los anuló parcialmente. Lo anterior, como resultado de aceptar la totalidad de la devolución en ventas (\$249.352.000) y el costo por cuota fiscal de depreciación superior a la contable (\$4.148.040.000), valor en el que, además, se disminuyó el renglón de los activos fijos declarados.

Como restablecimiento del derecho se practicó una nueva liquidación del impuesto para incluir las glosas procedentes y reliquidar la sanción por disminución de pérdidas, producto de la adición de ingresos operacionales que se mantuvo. Así mismo, se modificó la base de la sanción al representante legal



y a la revisora fiscal, pues, de acuerdo con el artículo 658-1 del ET, la multa corresponde al 20% de aquella que se impuso a la actora.

La Sala aceptó la procedencia de la devolución en ventas al encontrar probado que se trató de ventas realizadas en diciembre del año 2012, que se devolvieron por los adquirentes en enero de 2013 y que las facturas se reexpidieron a otros clientes. Además, que lo que no se refacturó se mantuvo en el inventario al cierre del periodo fiscal.

También encontró procedente el reconocimiento del costo fiscal por depreciación, que la DIAN rechazó con el argumento de la falta de constitución de la reserva exigida por el artículo 130 del ET, para solicitar una cuota de depreciación fiscal superior a la contable. Al respecto, la Sala concluyó que dicha norma es el resultado de la compilación del artículo 42 de la Ley 75 de 1986, cuyo fundamento es regular la utilización del sistema de depreciación fiscal por tasas variables, que era un tipo de depreciación acelerada que habilitaba depreciar mayormente un activo en los primeros años de su vida útil, lo que conlleva disminuir la base del impuesto de esos años iniciales y, por ende, obtener menores utilidades fiscales frente a las mayores utilidades contables, pues a mayor depreciación fiscal menor impuesto.

De ahí que el fundamento del deber de constituir la reserva persiga que de aquellas mayores utilidades contables de los primeros años se retengan recursos para así capitalizar las empresas y su sostenimiento a futuro, cuando las utilidades contables disminuyan. La Sala explicó que, desde su origen, el requisito de la constitución de la reserva no se aplica cuando la diferencia entre la depreciación contable y la fiscal sea el resultado de la utilización del método de depreciación por línea recta, según el cual la alícuota se mantiene constante durante el tiempo de la vida útil del activo, por lo que el resultado no se deriva del manejo de una mayor tasa de depreciación que afecte la estabilidad del ente económico.

Como se demostró que la actora obtuvo el costo por depreciación por el sistema de línea recta, la Sala estimó que no debía constituir la aludida reserva, motivo por el cual podía tomar como costo la mayor cuota de depreciación fiscal que la DIAN le rechazó (\$4.148.040.000). Además, señaló que al aceptarse el costo por depreciación por dicho valor se debe disminuir por el mismo monto el renglón de activos fijos que la DIAN adicionó, dado que el aumento de la depreciación conlleva la disminución del valor de los activos fijos, como inicialmente lo registró la actora en su declaración.

De otra parte, se declaró probada la excepción de falta de legitimación por activa del representante legal y de la revisora fiscal de la sociedad actora para demandar la sanción del artículo 658-1 del ET, porque tales personas naturales

no comparecieron al proceso, en ejercicio de su derecho de acción, pues el poder solo se otorgó para defender los intereses de la sociedad contribuyente. No obstante, pese a la falta de legitimación advertida, se modificó la base de la referida sanción como consecuencia de la disminución de la sanción impuesta a la empresa demandante”.

3.3 LAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS NO ESTÁN INCLUIDAS DENTRO DE LA DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES COMERCIALES PARA EFECTOS DEL RÉGIMEN ESPECIAL TRIBUTARIO APLICABLE A LA ZONA ECONÓMICA Y SOCIAL ESPECIAL “ZESE” - [Sentencia 27480 del 27 de febrero de 2025](#)

Manifestó la Sala:

“El artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 creó un régimen especial en materia tributaria para los departamentos de La Guajira, Norte de Santander y Arauca con el fin de atraer inversión nacional y extranjera y así contribuir al mejoramiento de las condiciones de vida de su población y a la generación de empleo.

El inciso segundo de dicha norma dispuso que este régimen se aplica a las sociedades comerciales que se constituyan en la zona económica y social especial (ZESE), dentro del término y bajo los requisitos que allí se regulan, entre ellos, que se trate de sociedades «cuya actividad económica principal consista en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud». Como beneficio, el referido artículo 268, determinó una tarifa del impuesto sobre la renta del 0% durante los primeros cinco años y del 50% de la tarifa general para los siguientes cinco años.

El artículo 268 idídem fue reglamentado en el artículo 1 del Decreto 2112 de 2019, norma que adicionó la Sección 2 al Capítulo 23 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del DUR 1625 de 2016 para que este nuevo régimen tributario quedara compilado en ese decreto único. En el artículo 1.2.1.23.2.1 del DUR se establecieron una serie de definiciones, entre estas, las de «actividades económicas» y se señalaron como tales «las previstas en la Resolución 139 de 2012, proferida por la (...) DIAN, o la que la modifique, adicione o sustituya». La Resolución 139 de 2012 establece actividades económicas principales y secundarias.

Por su parte, en el artículo 1.2.1.23.2.2. del DUR se reguló lo concerniente al «desarrollo de la actividad económica principal y secundaria», y en el numeral 3 de la misma norma se consagró la definición de «actividades comerciales» como «las que correspondan al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades

*definidas como tales por el Código de Comercio al interior de la ZESE o hacia otras partes del país o del exterior, **siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios**».*

La legalidad de la expresión resaltada se demandó al considerarla violatoria del citado artículo de la Ley 1955 de 2019, bajo el supuesto de que excluye de la actividad comercial, la actividad de servicios. La Sala negó la nulidad de dicha expresión porque concluyó que no establece restricción alguna ni tampoco excluye la actividad de servicios del régimen tributario de la ZESE, pues, lo que dispone el numeral 3 del artículo 1.2.1.23.2.2. del DUR es que no se podrá considerar actividad comercial la catalogada por la ley como actividad de servicios, lo que obedece a que, si es de servicios, la ley no la considera como actividad comercial.

Indicó que, es el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 el que señala que la «actividad económica principal» debe consistir «en el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud» sin que de manera general haya incluido la actividad de servicios, aunque sí incluyó las actividades «turísticas o de salud» que, por naturaleza, son actividad de servicios.

Así las cosas, señaló que al definir el concepto de «actividad comercial» para efectos del referido régimen especial, el numeral 3 del artículo 1.2.1.23.2.2 en mención se limita a precisar el alcance de una de las actividades señaladas por el artículo 268 ibidem como económicas principales, dentro de las que no figura, de manera general, la actividad de servicios.

De modo que, contrario al entendimiento del demandante, la actividad de servicios no queda cobijada dentro de la noción de actividad comercial, no solo porque así no lo previó dicha norma legal, sino porque, por su naturaleza, la actividad de servicios no puede ser considerada actividad comercial. Por ende, para la Sala, el Gobierno Nacional no incurrió en exceso de la potestad reglamentaria porque no desconoció el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019”.

3.4 SE CONDICIONA LA LEGALIDAD DE LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN EL SISTEMA DE GESTIÓN DE RIESGOS DE LA DIAN - [Sentencia 27067 del 26 de marzo de 2025](#)

Expresó la Sala:

“Se presentó demanda de nulidad contra los artículos 87 (parcial) del Decreto 2147 de 2016; 493 (parcial), 494 (parcial) y 495 (total) del Decreto 390 de 2016; 583 (parcial), 584 (parcial) y 585 (total) del Decreto 1165 de 2019; 118 (parcial) y 693 (total) de la Resolución 046 de 2019; 1.6.1.29.2. (parcial) del

Decreto 1422 de 2019; 32 (parcial) de la Resolución 011 de 2020; 3 (parcial) del Decreto 436 del 2020; y 2 (parcial) del Decreto 1206 del 2020, normas que regulan el Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN.

El artículo 11 del Decreto 111 de 2010, facultó a la DIAN para “establecer y utilizar sistemas de administración de riesgo con el fin de prevenir o combatir el uso o destinación del comercio para fines que atenten contra las disposiciones de carácter tributario, aduanero y cambiario”. Y, a partir de este sistema se habilitó a la entidad fiscal para “dirigir sus actividades de inspección a operaciones de alto riesgo y agilizar el despacho de mercancías de bajo riesgo, implementar mecanismos de monitoreo del riesgo, establecer medidas de control en lugares de ingreso y salida de mercancías y utilizar los demás mecanismos internacionales debidamente reconocidos”.

Luego, el sistema de gestión de riesgos se reguló en los artículos 493 a 495 del Decreto 390 de 2016 (acusados) y, actualmente, de forma similar, en los artículos 583 a 585 del Decreto 1165 de 2019 (acusados), así como en las demás disposiciones que fueron demandadas.

La Sala explicó que dicho sistema es una herramienta interna que tiene por objeto identificar los perfiles y comportamientos atípicos, analizar y valorar datos, crear mecanismos de control y alertas, respecto de los posibles incumplimientos en los trámites y obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias e indicó que, para el efecto, se realiza una calificación “con riesgo bajo, medio o alto” que permite hacer una selección más efectiva de los usuarios o contribuyentes a controlar y asignar un tratamiento en función del nivel del riesgo detectado, todo lo cual aumenta la eficacia de las acciones de fiscalización y control.

Comoquiera que la finalidad del mencionado sistema es prevenir y combatir los comportamientos de los contribuyentes o usuarios aduaneros que atenten contra la seguridad nacional o las disposiciones tributarias, aduaneras y cambiarias, es claro que la información que el mismo maneja compromete intereses públicos y del Estado, lo que explica que mediante la Ley 2010 de 2019 (art. 130) se haya establecido una reserva sobre su información y procedimientos.

Por lo anterior, la base de datos, las pautas técnicas, los parámetros, criterios, factores, procedimientos y demás instrumentos que son procesados dentro del sistema no pueden ser divulgados a los particulares ni a las entidades públicas, a menos que lo ordene un Juez de la República. Tales criterios, procedimientos y lineamientos generales de calificación de riesgos se encuentran en manuales internos de la DIAN, entre estos, "PERFILAMIENTO DE RIESGOS PR-

IC-0442" y "Metodología para implementación del Modelo de Puntaje Único (MOPU) del Sistema de Gestión de Riesgos de Cumplimiento".

De ahí que para la Sala no resultaran de recibo los argumentos de los actores que cuestionaban la falta de conocimiento y defensa sobre los datos y factores del sistema, en particular, los relativos a la solvencia económica prevista en los artículos 494 del Decreto 390 de 2016 y 584 del Decreto 1165 de 2019, al tratarse de una información de carácter confidencial, por lo que la regulación de los elementos y procedimientos del sistema se realiza de manera general en las mencionadas normas.

Al respecto, se aclaró que, como lo indicó la Corte Constitucional, la calificación del sistema de riesgos no es conocida previamente por las personas interesadas, "por cuanto este dato proviene del Sistema de Gestión de Riesgos de la DIAN", así como tampoco se puede considerar una sanción, sino una selección que se realiza de los contribuyentes para efectos del control de mitigación de riesgos.

La Sala precisó que, si bien la información del aludido sistema es objeto de reserva, la situación es diferente cuando la calificación del riesgo (bajo, medio o alto) de un determinado contribuyente o usuario aduanero se utilice para decidir sobre su situación jurídica particular, porque en este caso se debe informar a los interesados cuál fue su calificación, así como el supuesto y las pruebas que la sustentan, limitándose únicamente a dicha situación jurídica y particular del titular de la información, sin comprometer los factores, criterios, procedimientos y la base de datos del sistema de gestión de riesgos.

Lo anterior, en virtud de los derechos fundamentales al debido proceso, de defensa y al habeas data, dado que la restricción de la información contemplada en la ley opera frente a los aspectos antes señalados que comprometen la seguridad nacional y los intereses públicos y del Estado, sin embargo, no sucede lo mismo con los datos que conciernen al mismo contribuyente, pues frente a estos detenta la titularidad de la información.

Sobre el particular, la Sala señaló que se debe tener en cuenta que el debido proceso aplica a todas las actuaciones administrativas y que no es razonable que la reserva de la información se convierta en una restricción que impida el ejercicio del derecho de defensa que tienen los contribuyentes frente a las decisiones que se adopten con base en su propia información.

Por lo expuesto, se declaró la legalidad condicionada de las normas acusadas, en el entendido que si los tratamientos y/o beneficios en materia tributaria, aduanera y cambiaria se deciden con fundamento en la calificación de riesgos del Sistema de Gestión del Riesgo de la DIAN, se le debe informar al interesado

cuál fue el rango del riesgo en que fue calificado, modo que se garantice su contradicción y se suministre la información en que se sustenta, limitándose únicamente a la situación jurídica y particular del titular de la información, sin comprometer los factores, criterios, procedimientos y la base de datos del sistema”.

3.5 PARA DETERMINAR EL PRECIO DE LIBRE COMPETENCIA EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA NO RESULTA APROPIADA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (PC) A PARTIR DE AVALÚOS COMERCIALES DE TERCEROS CUANDO NO SE CUENTA CON COMPARABLES INTERNOS O EXTERNOS RESPECTO DE LA OPERACIÓN DE VENTA DE ESMERALDAS EN BRUTO A UNA VINCULADA ECONÓMICA UBICADA EN LA ZONA FRANCA - [Sentencia 28256 del 3 de abril de 2025](#)

Expuso la Sala:

“En el contexto del régimen de precios de transferencia se analizó la procedencia del método de precio comparable no controlado (PC) para determinar el margen de utilidad de las operaciones controladas de venta de esmeraldas en bruto a un vinculado económico, así como la procedencia del cambio de método efectuado por la DIAN para efectos de establecer dicho margen. Además, se estudió la viabilidad del ajuste de comparabilidad propuesto por la actora, para excluir del costo de ventas (como rubro del divisor de la fórmula del índice de rentabilidad MCG) la provisión para protección de inventarios; la procedencia de la deducción de costos por concepto de regalías por explotación de minas de esmeraldas, al igual que del levantamiento de la sanción por inexactitud por existencia de diferencia de criterios respecto del derecho aplicable.

Mediante los actos administrativos cuya legalidad se examinó, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios que presentó la actora por el año gravable 2015, en el sentido de adicionar ingresos respecto de la operación de venta de inventarios a su vinculada, por el ajuste a la mediana del rango de plena competencia derivado del cambio del método de precios de transferencia y rechazar los costos por concepto de regalías por explotación de recursos naturales no renovables, lo que condujo a recalcular el impuesto a cargo y el saldo a pagar, así como a la imposición de la sanción por inexactitud, únicamente en relación con la adición de ingresos respecto de la operación controlada.

La sentencia apelada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos acusados solo en relación con la sanción por



inexactitud y negó la condena en costas. La Sala confirmó dicha decisión, pero reconoció la procedencia del costo por concepto de regalías, razón por la cual efectuó una nueva liquidación del impuesto.

Para adoptar esta decisión la Sala indicó que el régimen de precios de transferencia está diseñado para que las transacciones realizadas por el contribuyente con vinculados económicos cumplan el principio de plena competencia y que, para ello, el artículo 260-2 del Estatuto Tributario establece que, bajo tal principio, una operación entre vinculados debe cumplir con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Precisó que, desde la concepción misma del referido principio de plena competencia y pasando por la metodología para llevar a cabo el análisis de comparabilidad se requiere que la operación controlada (venta de esmeraldas en bruto a un vinculado económico) cumpla con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con (internas) o entre 2 (externas) partes independientes. En todos los casos, para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas se deben tener en cuenta los factores de comparabilidad, los cuales se deben evaluar con mayor o menor intensidad dependiendo del método seleccionado, lo que no quiere decir que su análisis desaparezca por completo ante uno u otro método, como lo aducía la actora.

Señaló que cuando se trata de la aplicación del método PC se compara el precio cobrado por bienes transferidos en una transacción controlada con el precio cobrado por bienes similares transferidos en una transacción no controlada en circunstancias comparables. De ello advirtió que, en el caso concreto, los bienes vendidos por la demandante a su vinculada tienen cada uno una naturaleza única a partir de su tamaño, claridad, color y forma, lo que denotaba una dificultad relevante en la aplicación del método seleccionado que no se superó, sino que se corroboró con la pretensión de dicha parte de aplicar el método PC a partir de avalúos de terceros respecto de las piedras vendidas, dada su particular naturaleza.

Expresó que si bien el referido método puede ser el medio más directo para comprobar si el precio cobrado en una transacción controlada atiende el aludido principio de plena competencia, cuando hay comparables fiables disponibles, dicha circunstancia se echó de menos en el caso, ante la inexistencia de información de comparables internas y externas.

Sobre el punto recalcó que la selección de comparables también es un paso indispensable del análisis de comparabilidad que requiere identificar cada uno de los comparables seleccionados, la metodología utilizada para su



determinación, las fuentes de información de las que se obtuvieron esos comparables y la fecha de consulta a las mismas, así como la indicación de los comparables que se desearon, señalando los motivos que se tuvieron en consideración para ello, condiciones que para la Sala no se entienden acreditadas con la utilización de avalúos, porque en últimas tales avalúos resultaron siendo los comparables seleccionados por la actora para contrastar la operación controlada, además de que las valoraciones o resultados del avalúo no pueden ser considerados como precios efectivamente utilizados en operaciones de compraventa ejecutadas por terceros.

Por lo anterior concluyó que el método PC no era el más apropiado para determinar el precio de libre competencia en la venta de esmeraldas en bruto efectuado por la demandante a su vinculada ubicada en zona franca, al no cumplir con las condiciones previstas en la normativa aplicable al caso.

Ante el rechazo del método aplicado por la actora, para la Sala era procedente el cambio de método propuesto por la DIAN, esto es, el de márgenes transaccionales de utilidad (TU) con el indicador de rentabilidad MCG (Margen Operacional: Utilidad Operativa/Costos+Gastos), lo cual arrojó como resultado un margen de utilidad de las operaciones controladas por fuera del rango de plena competencia (por debajo del cuartil inferior), lo que llevó a dicha entidad a realizar el ajuste a la mediana del rango respectivo y, con ello, a la adición de ingresos en la declaración de renta de la actora.

Explicó que, si bien la demandante planteó reparos frente al análisis realizado por la demandada para la aplicación del método TU, aquella no planteó elementos adicionales que permitieran llegar a la comparabilidad deseada a partir de ajustes procedentes, elementos diferentes para la aplicación del método TU o incluso de un método diferente. En últimas, a partir de los mismos supuestos que formuló la demandada para la aplicación del método TU, la actora planteó un ajuste de comparabilidad para eliminar del costo de ventas, en el cálculo del MCG, la provisión para protección de inventarios. No obstante, el ajuste no resultó procedente al no acreditarse con suficiencia que se trataba de un ajuste técnico económico razonable, ante las falencias de las pruebas aportadas para tal fin.

Al respecto la Sala advirtió que no bastaba con plantear que la provisión para protección de inventarios se debía eliminar del costo de ventas de la parte analizada, porque las comparables seleccionadas no registraban tal provisión en sus estados financieros, sino que se debía incluir el detalle y la justificación técnica, económica o legal que sustentara tal ajuste, lo cual no se hizo.

Frente a los costos por concepto de regalías, se reiteró el criterio de la Sección según el cual, las regalías pagadas por contribuyentes del impuesto sobre la

renta serán deducibles o no, según lo habiliten o limiten las normas de ese impuesto, sin que dentro de ellas exista prohibición o limitación expresa para la deducción de las regalías pagadas, pero sí unos requisitos generales previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario (causalidad, necesidad y proporcionalidad), cuyo cumplimiento habilita a deducir de la renta bruta las expensas no proscritas o restringidas. Por ende, tales costos son procedentes en la medida en que cumplan los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad exigidos por dicho artículo, cuyo alcance se precisó en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020, requisitos que la Sala encontró acreditados en el caso examinado.

Finalmente, en lo atinente a la sanción por inexactitud, consideró que si bien resultaba procedente la adición de ingresos como consecuencia del ajuste a la mediana del rango ante el cambio del método de precios de transferencia, se cumplieron las condiciones de procedencia de causal exculpatória de la sanción. Puntualmente, no encontró acreditado que la actora hubiera ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, sino que, en realidad, su actuación provino de un error sobre la comprensión de las reglas aplicables a la selección del método más apropiado para la transacción controlada”.

SÍGUENOS EN ["X"](#) (@ OrozcoAsociados)

FAO

19 de mayo de 2025