



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., siete (7) de diciembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número:	11001-03-27-000-2011-00008-00
No. Interno:	(18687)
Demandante:	ALFREDO LEWIN FIGUEROA
Demandado:	MINISTERIOS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE MINAS Y ENERGIA

FALLO

La Sala decide, en única instancia, la demanda interpuesta por el ciudadano Alfredo Lewin Figueroa para que se declare la nulidad del artículo 5º del Decreto Reglamentario 1697 de 2007, conforme fue modificado por el Decreto 1282 de 2008, expedido por el Presidente de la Republica y los Ministros de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía, que reglamentó el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

El demandante formuló las siguientes pretensiones¹:

“Que previo el procedimiento ordinario, se declare la nulidad del artículo 5º. del Decreto Reglamentario 1697 de 2007, modificado por el Decreto Reglamentario 1282 de 2008, del gobierno nacional (Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía), cuyo texto se transcribe a continuación:

Decreto 1697 de 16 de mayo de 2007

Por el cual se reglamenta el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y se establecen otras disposiciones”

Artículo 5º. (Modificado por el artículo 1 del Decreto 1282 de 22 de abril de 2008).- Para los exportadores a quienes conforme el artículo 1º les sea aplicable este Decreto, que estén sometidos al régimen de precios de transferencia, sus ingresos por ventas de minerales a vinculados económicos o partes relacionadas residentes o domiciliados en el exterior y/o en paraísos fiscales serán como mínimo los que resulten de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía de conformidad con lo dispuesto en este decreto y sin perjuicio de la obligación de declarar los ingresos realizados, cuando estos sean superiores y los ingresos obtenidos por otros conceptos tales como: transporte, seguros, manejo, cargue, descargue y almacenamiento, aunque se facturen o convengan por separado.”

1.1.1. Normas violadas

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 16 de la Ley 1111 de 2006
- Artículo 260-2 del Estatuto Tributario

¹ Folio 2 exp.

- Artículos 189-11 y 338 de la Constitución Política

1.1.2. Concepto de la violación

a. Violación del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 y 338 de la Constitución Política

La parte actora explicó que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 asigna al Ministro de Minas y Energía la competencia para fijar el precio de venta de las exportaciones de minerales, de cierto monto. Que el decreto reglamentario demandado, sin fundamento, fijó un precio mínimo y, por lo tanto, desatendió el sentido de la norma que reglamentó, porque agregó aspectos que generan efectos tributarios no previstos en la Ley.

Afirmó que de la confrontación de la ley y el reglamento se ve con claridad que, mientras la ley dispone que el Ministro de Minas y Energía fija el precio de venta de las exportaciones, el reglamento fijó un precio “mínimo”.

Que esta situación conduce a resultados y bases diferentes. Así, dijo que por ejemplo, si el precio fijado por el Ministro de Minas para un exportador fuera de US\$100 la tonelada de mineral, de acuerdo con la ley, el exportador tendría que declarar ingresos por venta de mineral por ese valor, multiplicado por el número total de toneladas exportadas en el periodo respectivo. En cambio, si se aplica el reglamento, el contribuyente se vería enfrentado a que las autoridades sostengan, como ha ocurrido, que algunas toneladas se valoren por el precio fijado por el reglamento, y otras, por el precio de venta.

Siguiendo el ejemplo, precisó que si por razón de los constantes cambios en los precios internacionales, durante el año se vendieron toneladas de mineral, unas a US\$ 110 y otras a US\$80, según la ley, el contribuyente tendría que declarar todas las ventas a US\$110 y según el decreto, debe declarar las primeras a US\$110 y las segundas a US\$100, lo que daría una base diferente a la prevista en la ley.

Adujo que según la ley, el precio único que se debe tener en cuenta para la determinación de los ingresos por el total de las toneladas exportadas es de US\$100.000. porque el Ministerio de Minas debe fijar un solo precio por exportador y solo ese se puede aplicar para la determinación de los ingresos.

Advirtió que si respecto de un exportador no se aplicara al total de toneladas exportadas, sino a algunas, el precio fijado por el Ministerio de Minas, y a otras un precio diferente, la base gravable no sería la fijada por el Congreso mediante la Ley 1111 de 2006, sino alterada por unos ajustes no previstos en la norma, derivados de la aplicación del decreto reglamentario. Que, en consecuencia, se viola el artículo 338 de la Constitución Política en cuanto dispone que solo al Congreso le corresponde fijar indirectamente la base gravable. Que, en este caso, es el decreto el que fija la base gravable al disponer que el precio fijado por el Ministerio a veces se aplique y a veces no.

b. Violación de las normas que regulan los precios de transferencia

El demandante manifestó que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 no expresa nada respecto de la aplicación de los precios de transferencia a los contribuyentes que exportan más de US\$ 100.000.000, ni consagró un régimen diferente para los que están sometidos a los precios de

transferencia. Que la ley 1111 de 2006 simplemente estableció que, para todos, el Ministerio de Minas fijaría el precio de venta, así que, por pretender aplicar dos regímenes, el reglamento violó el artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

Explicó que el artículo 260-2 del Estatuto Tributario establece seis métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos, que se basan en: a) considerar el precio que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables o b) calcular, de diversas maneras, la utilidad obtenida entre partes independientes en operaciones comparables.

Adujo que cada método responde a un sistema técnico y se encuentra regulado en la ley. Que cualquiera de estos métodos arroja un resultado, no un precio fijo, sino un rango de precios aceptables, dentro del cual se puede ubicar el contribuyente.

Manifestó que el reglamento no puede crear una especie de “séptimo método” ni sustituir el rango de precios por un precio mínimo, pues al hacerlo, viola el régimen de precios de transferencia.

c. Violación del artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política

Como consecuencia de las violaciones denunciadas, alegó que el reglamento acusado también viola el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política porque el Gobierno Nacional excedió la potestad reglamentaria.

Finalmente, advirtió que en la jurisprudencia se encuentra un caso similar donde el Consejo de Estado declaró nulo el Decreto 1421 de 1993 que

pretendió imponer a los contribuyentes del impuesto predial, como valor mínimo del autoavalúo, el 50% del valor comercial del predio.

1.2. COADYUVANTES

1.2.1. HUGO PALACIOS MEJIA

El ciudadano **HUGO PALACIOS MEJIA** coadyuvó a la demanda².

Afirmó que el artículo 5 del Decreto 1697, tal como fue modificado por el artículo 1 del Decreto 1282 de 2008, viola los artículos 189-11 y 209 de la Constitución Política por las siguientes razones:

Que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 encarga al Ministro de Minas para fijar el precio de las exportaciones de minerales. Que, sin embargo, el artículo 5º acusado permite que el Ministro evada ese deber, para que en ciertas circunstancias sean otras personas, esto es, los exportadores, los que fijan el precio, es decir, el reglamento no se dirige al cumplimiento de la ley sino a su incumplimiento.

Que, asimismo, la ley faculta al Ministro para acceder a documentos privados, como solicitar a las empresas y a los exportadores facturas de venta y certificaciones de auditores fiscales, con el fin de producir un resultado, fijar el precio, y la ley no permite que esa facultad se traslade al exportador.

² Folios 45 a 53 exp.

Que, el artículo 5 acusado prevé que el Ministro no usará en forma eficaz sus facultades, para que sea el exportador quien complete la tarea que el Ministro no ha hecho, y de informes adicionales sobre el monto real de sus ingresos de exportación, con lo cual viola el artículo 209 de la Constitución Política, en la medida que crea condiciones para restar eficacia al artículo 16 de la Ley 1111, pues el Ministro no podrá fijar el precio de exportación sino apenas un precio mínimo.

Alegó que el artículo 5 acusado cambia las reglas de la Ley 1111 sobre la determinación de la base gravable e impone a los exportadores una obligación tributaria nueva, asuntos sobre los que existe reserva de ley, que limita la facultad reglamentaria, violándose así los artículos 114 y 150 numerales 1 y 2 de la Constitución Política.

Que, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 es claro en cuanto a quién fija el precio de las exportaciones de minerales, qué factores debió tener en cuenta y de qué facultades disponía el Ministro de Minas para ello, de dónde surgía una regla inequívoca acerca de la base gravable de las exportaciones de minerales.

Dijo que la facultad reglamentaria a que se refería la ley era para fijar procedimientos que llevaran a una determinación alternativa de la base gravable, pero que el decreto no podía tener alcance distinto al de facilitar al Ministro, el uso de los factores y las facultades que le otorgó la ley.

Que la Ley no permitía al reglamento crear un procedimiento supletivo para determinar la base gravable, ni crear obligaciones sustantivas o procesales nuevas. Según el reglamento acusado, la base gravable ya no sería la que

fijara la DIAN, sino, en forma alternativa, la que fijara el Ministro y, en ciertos casos, la que fijaran los exportadores.

Que el reglamento acusado crea una obligación nueva para el exportador, en el sentido de permitirle alternar, eventualmente, la base gravable del tributo. Que esto implica cargas procesales y riesgos para el exportador, pues lo somete a posibles controversias administrativas con la DIAN.

Que el artículo 16 de la ley simplificaba esos riesgos y cargas, pues faculta al Ministro establecer el precio de las exportaciones para fijar sus ingresos. Por estas razones, dijo, el artículo acusado viola los artículos 189-11, 114, 150-1-2 y 338 de la C.P.

Precisó que la norma acusada viola los principios de justicia y equidad del artículo 95-9 de la C.P. en cuanto toma una presunción legal establecida por el legislador para favorecer a la autoridad tributaria y la altera sin autorización legal, en contra del exportador.

Que, en efecto, uno de los aspectos de la facultad otorgada al Ministro de Minas por la Ley 1111 era la de establecer una presunción de ingresos y el exportador estaba obligado a tributar sobre la base fijada por el Ministro, fuera real o no, y el reglamento destruye esa presunción, pero solo para el evento en que los ingresos del exportador sean mayores.

1.2.2. MARIA DEL PILAR ABELLA MANCERA

La ciudadana **MARIA DEL PILAR ABELLA MANCERA** coadyuvó a la demanda³.

³ Folios 86 a 95 exp.

Señaló que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 se limita a adoptar tres medidas, a saber: i) otorga al Ministro de Minas la facultad de fijar el precio de venta de las exportaciones de minerales de hasta cierto monto; ii) autoriza al Ministro a solicitar información, facturas y certificaciones fiscales; y iii) señala que el Gobierno reglamentará el procedimiento de aplicación de la norma.

Que ninguna de estas medidas establece la obligación de declarar los ingresos por exportaciones con base en el precio fijado por el Ministro. Tampoco existe ley tributaria que establezca dicha obligación y los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario en ninguna de sus disposiciones sustituyen los métodos allí establecidos, por el precio fijado por el Ministro de Minas, ni exoneran al contribuyente de la obligación de someterse a los precios de transferencia.

Adujo que el artículo 5 demandado crea, sin respaldo legal, una obligación para el exportador de declarar sus ingresos por ventas a vinculados económicos por el precio fijado por el Ministro y los excluye del precio que arroja el régimen de precios de transferencia, al derogar en forma implícita, para un grupo de exportadores, dicho régimen.

Que, en lugar de tomar el precio fijado por el Ministro como parámetro o valor de referencia, el reglamento acusado, crea una duplicidad de sistemas: el sistema general del Estatuto Tributario aplicable a todos los exportadores, que deben declarar sus ingresos realizados (art. 26 E.T.), siempre y cuando los precios pactados entre partes vinculadas se encuentren dentro del rango de precios que tendrían partes independientes (arts. 260-1 y ss E.T.); y el sistema excepcional del reglamento, aplicable a los exportadores de minerales cuyo valor sea superior a cien millones de dólares

(US\$100.000.000), que deben declarar sus ingresos por el precio fijado por el Ministro.

Alegó que la Corte Constitucional analizó el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, frente al cargo de violación del principio de unidad de materia y concluyó que la norma guardaba correspondencia con el tema de la ley y lo declaró exequible mediante sentencia C-809 de 2007, pero, que tener relación con la materia tributaria no significa que tenga efectos tributarios directos para determinar el impuesto de renta, porque, para ese fin, la ley debe ser expresa.

Que los antecedentes legislativos de la Ley 1111 demuestran que el reglamento pretende complementar lo que la ley suprimió, pues en la redacción inicial se adicionaba al artículo 260-1 del E.T. y se daba al precio fijado por el Ministro efectos fiscales al incluir la expresión “para efectos fiscales”, alocución que fue eliminada en el texto final.

Señaló que el reglamento acusado suprime una herramienta de fiscalización internacional, al crear lo que se podría denominar “régimen de precios del Ministro de Minas”, que generó descontento al interior de la DIAN, como se observa en el concepto 052022 de 23 de junio de 2010, que se expidió por petición del Subdirector de Fiscalización Internacional, que pidió reconsiderar el concepto 067261 de 2009, que interpretó que *“los exportadores de minerales no están obligados a preparar y presentar la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del Estatuto Tributario.”*

1.3. SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El demandante solicitó la suspensión provisional de la norma reglamentaria demandada, solicitud que fue negada mediante auto del 2 de noviembre de 2012⁴.

El coadyuvante Hugo Palacios Mejía igualmente solicitó la suspensión provisional de la disposición reglamentaria demandada, solicitud que fue negada mediante auto de 9 de marzo de 2012⁵.

1.4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

1.4.1. Ministerio de Minas y Energía

El Ministerio de Minas y Energía se opuso a las pretensiones de la demanda⁶.

Señaló que en la legislación tributaria existen los exportadores que están sometidos al régimen de precios de transferencia y aquellos que no lo están, estableciendo que serán sometidas a dicho régimen las transferencias entre vinculados económicos y partes relacionadas en los términos de los artículos 260, 261, 263 y 264 del Código de Comercio y los que cumplan los supuestos previstos en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario. Que los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia deben cumplir las obligaciones previstas en los artículos 260-8 y 260-4 del E.T.

Que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 no modifica el régimen de precios de transferencia. Que este es un precepto general sobre el cual hay que tener en cuenta el citado régimen como excepción, tomando las demás normas del Estatuto Tributario. Entonces, a su juicio, el artículo 5 del Decreto

⁴ Folios 24 al 27 exp.

⁵ Folios 82 a 83 exp.

⁶ Folios 58 a 62 exp.

1697 de 2007 es congruente, dado que establece la reglamentación del régimen de precios de transferencia, acorde con las normas del citado estatuto, por lo que, si se anula, no permitiría la aplicación de dicho régimen.

Precisó que, de acuerdo con los antecedentes del artículo 16 de la Ley 1111, consignados en el pliego de modificaciones de la ponencia para el primer debate, y los considerandos del Decreto 1697, el precio de venta fijado por el Ministerio de Minas tiene efecto en la determinación del impuesto de renta para los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia que hayan exportado minerales por más de US\$100.000.000 al año (Oficio No.098673 de 30 de noviembre de 2007). Efectos que también se infieren de lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-809 de 2007, que analizó el cargo de inconstitucionalidad por violación al principio de unidad de materia.

Alegó que debe tenerse en cuenta que el artículo 260-1 del Estatuto Tributario establece como obligatoria la aplicación del régimen de precios de transferencia, cuando se den los supuestos que señala la norma que, en esencia, consisten en la realización de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. Que, en este contexto, si tales operaciones no corresponden a exportación de minerales, no se aplica el artículo 16 de la Ley 1111, sin perjuicio de lo previsto en el inciso primero del párrafo del artículo 7 del decreto reglamentario 4349 de 2004. Que, en consecuencia, no es válida la interpretación del demandante, que no analizó el artículo acusado en su integridad con el Estatuto Tributario.

Finalmente, advirtió que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 solo surtió efectos durante su vigencia, pues fue derogado por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010, derogatoria que surte efectos hacia el futuro.

1.4.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁷

Solicitó negar las pretensiones de la demanda. Manifestó que comparte las razones de oposición expuestas por el Ministerio de Minas y Energía, que reiteró en el escrito de contestación a la demanda.

Advirtió que de la simple lectura del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 se observa que esta norma no introduce modificaciones en torno a los destinatarios del régimen de precios de transferencia. Que solo constituye un precepto general, que es congruente con el artículo 5 del Decreto 1697 de 2007, que establece una reglamentación acorde con el Estatuto Tributario.

Con fundamento en lo expuesto por la Corte Constitucional en las sentencias C-032 de 2005 y C-690 de 2003, concluyó que son legítimas aquellas remisiones a autoridades administrativas, contenidas en la ley, orientadas a la concreción de variables técnicas o económicas, que por razones de la misma índole no son susceptibles de fijar en tales disposiciones y, por la misma razón, mientras las normas legales se encuentren investidas de constitucionalidad, las disposiciones reglamentarias que las desarrollan también lo están, siempre que cumplan los límites impuestos en la ley, que es precisamente lo que sucede con la norma reglamentaria acusada.

1.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.5.1. Alegatos del demandante

⁷ Folios 70 a 78 exp.

El **demandante**⁸ insistió en que la disposición acusada se aparta de la norma reglamentada, porque la Ley 1111 no se refiere a un precio mínimo ni a uno máximo, solo establece un precio único que fija el Ministro de Minas, mientras que el reglamento agrega efectos tributarios que implica que los ingresos gravables sean unos si se aplica la ley y otros si se aplica el reglamento, contraviniendo el principio de legalidad de los tributos.

Consideró equivocado afirmar que la Ley 1111 de 2006 es parte integral del sistema de precios de transferencia establecido en el Estatuto Tributario, porque la ley no expresa tal cosa y la referencia que contenía el proyecto de ley al artículo 260-1 fue suprimida del texto durante el debate legislativo; porque el Estatuto Tributario en ninguna parte se refiere al precio fijo de los minerales exportados y el régimen de precios de transferencia es completamente diferente al sistema que crea el reglamento.

Advirtió que si se afirma que la norma acusada reglamenta el régimen de precios de transferencia, se confirma el exceso de la potestad reglamentaria, porque el reglamento no solo se aparta de dicho régimen, sino que lo deroga para los exportadores de minerales.

Cuestionó la posición del Ministerio de Hacienda en cuanto a que la jurisprudencia constitucional acepta que las variables económicas que inciden en los elementos del tributo son susceptibles de precisión por la administración, porque es el reglamento y no la ley, el que obliga a declarar ingresos constitutivos de renta según un precio “o *variable*”, sin que exista ley que así lo diga.

⁸ Folios 109 a 113 exp.

Advirtió que si se obliga a declarar los ingresos por el precio que fija el Ministro, como lo hace la norma acusada, se debe hacer en todas las operaciones que estén por encima o por debajo de él, como lo señalaba el artículo 5 del Decreto 1697 de 2007, antes de ser modificado por el Decreto 1282 de 2008.

1.5.2. Alegatos de los coadyuvantes

- **Hugo Palacios Mejía**

El coadyuvante **Hugo Palacios Mejía**⁹ reiteró los fundamentos expuestos en el escrito inicial. Adicionalmente, contravirtió los argumentos del Ministerio de Minas precisando que: el régimen de precios de transferencia no descansa sobre la base de que una autoridad fije los precios de venta, sino sobre estudios y verificaciones acerca de si los precios entre vinculados económicos son comparables a los que habrían utilizado partes independientes.

Que fue la ley 1111 la que incluyó una regla que se aparta de la estructura del régimen de precios de transferencia, por lo que la anulación del reglamento acusado produciría la aplicación de la ley, sin afectar el Estatuto Tributario. Que tratándose de exportación de minerales debía aplicarse el artículo 16 de la Ley 1111 que disponía, sin distinciones, que el precio de venta es el fijado por el Ministerio de Minas.

Que el hecho de que en el Congreso se haya discutido si la norma debía o no tener efectos en el impuesto de renta para los contribuyentes sometidos al

⁹ Folios 114 a 121 exp.

régimen de precios de transferencia no implica que esa haya sido la voluntad de legislador, porque tal regla no quedó en el texto definitivo de la ley.

Sobre los argumentos del Ministerio de Hacienda alegó que se basan en premisas equivocadas porque el artículo 16 de la Ley 1111 no otorgó al Gobierno competencia para fijar nada distinto a establecer un “procedimiento” y un “término de transición” y no le dio competencias para establecer distinciones entre cómo fijar el precio, con base en presunciones en un caso y con precios reales en otro, ni para distinguir entre sujetos que deban atender el precio del Ministerio y otros no; y porque la base gravable que señala la ley 1111 tiene como uno de sus elementos el precio fijado por el Ministerio y el reglamento acusado señala que hay contribuyentes que no deben utilizar esa base gravable y que hay eventos en que ese elemento de la base gravable tampoco se aplica a personas que utilizan el sistema de precios de transferencia.

- **María del Pilar Abella Mancera**

La coadyuvante **María del Pilar Abella Mancera**¹⁰ insistió en que no existe ninguna norma que obligue a los contribuyentes a declarar sus ingresos por el precio fijado por el Ministerio de Minas, porque el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 se limita a facultar al Ministro para fijar el precio de venta FOB en puerto colombiano y el Estatuto Tributario consagra el sistema de precios de transferencia bajo reglas específicas y completamente diferentes, mientras que el reglamento acusado obliga a los exportadores de minerales a declarar sus ingresos por ventas a vinculados económicos, por el precio fijado por el Ministerio de Minas.

¹⁰ Folios 107 a 108 exp.

Advirtió que los efectos tributarios de los precios oficiales deben ser expresos como ocurre con el valor de los semovientes que fija el Ministerio de Agricultura a los que el artículo 94 del Estatuto Tributario le atribuye efectos tributarios. Insistió en que el reglamento acusado excede la potestad reglamentaria, porque la determinación de los ingresos que integran la base gravable del impuesto de renta así como la regulación del sistema de precios de transferencia son materias reservadas al legislador.

1.5.3. Alegatos del demandado

- **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**¹¹ reiteró los fundamentos expuestos en la contestación de la demanda, y agregó que existe total correspondencia entre la ley y el reglamento acusado, dado que la accionante interpreta fuera de contexto el artículo 5 del Decreto 1697 de 2007.

Dijo que el artículo 5º hace parte integral de un sistema regulado por el Estatuto Tributario, que estableció, con anterioridad el régimen de precios de transferencia, para los exportadores de minerales bajo ciertas condiciones legales.

- El **Ministerio de Minas y Energía**¹² reiteró los fundamentos expuestos en la contestación de la demanda.

1.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

¹¹ Folio 101 exp.

¹² Folios 105 a 106 exp.

El **Ministerio Público**¹³ conceptuó y solicitó negar las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones.

El inciso tercero del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 faculta al Gobierno para dar aplicación al mismo artículo, actividad para la cual es necesario considerar la forma en que este se relaciona con otros aspectos como el régimen tributario, y que es así como el reglamento indicó que los precios fijados por el Ministro de Minas serán el mínimo para efectos de los contribuyentes obligados al régimen de precios de transferencia, actuación de la que no se puede predicar violación de la norma, dado que únicamente realizó la vinculación de los precios frente a un régimen que se ve afectado por la determinación de precios, en particular, en lo relacionado con los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos.

Destacó que la ley facultó al Ministerio de Minas y Energía para determinar el precio de venta de exportaciones de minerales cuando estas superen los cien millones de dólares (US\$100.000.000), mandato legal que no ha sido cuestionado y que corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público considerar para efectos de la aplicación del régimen de precios de transferencia. Que, para el efecto, el artículo 260-1 del Estatuto Tributario ya había dispuesto que la administración puede determinar los ingresos relacionados con el impuesto de renta con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de márgenes de utilidad comparables en Colombia o en el exterior.

Que para el caso de exportadores de minerales, la ley fue clara al señalar el competente para fijar el precio de exportación y que no corresponde a la

¹³ Folios 124 a 128 exp.

administración tributaria desconocer tal mandato, de lo cual deviene que para efectos de aplicar los precios de transferencia, debe considerarse tal precio.

Que la utilización de este precio como mínimo, para efectos de declarar ingresos, no vulnera el régimen de precios de transferencia, dado que la administración puede determinar los ingresos a partir de la distinción de precios en operaciones comparables y, en el caso de los exportadores, tomar como mínimo el precio fijado por el Ministerio de Minas a partir de un procedimiento técnico y regulado.

Precisó que es necesario entender que “fijar” y “determinar” tienen distinto significado, para verificar que la norma demandada solo está precisando algunas circunstancias relacionadas con la información que deben declarar los sujetos al régimen de transferencias, habida cuenta de que esta es una facultad que tiene la administración para adelantar su labor.

Que se pueden determinar los ingresos, respetando las normas que tienen incidencia para dichos resultados, como son los precios de minerales para exportación fijados por el Ministerio de Minas, porque dichos precios son considerados como mínimos para los ingresos que deben declarar los sujetos al régimen de precios de transferencia, sin que dicha actuación constituya violación a las normas de las que se desprende la reglamentación.

Afirmó que igual ocurre con la obligación de declarar los ingresos realizados, cuando estos sean superiores, habida cuenta de que este deber es derivado del régimen de precios de transferencia, que ha dispuesto como responsabilidad de los contribuyentes, determinar, para efectos del impuesto de renta, los ingresos y costos, considerando para esas operaciones los

precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado en operaciones comparables.

Adujo que revisadas las normas que contextualizan la temática, se encuentra que apuntan a la regulación de un aspecto un poco complejo con efectos en la determinación del impuesto de renta, por lo que el análisis no puede ser aislado de los componentes del sistema y de los diferentes conceptos, de modo, que la reglamentación no ha desbordado los elementos fijados en las normas de carácter superior.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si es nulo el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, conforme fue modificado por el artículo 1º del Decreto 1282 de 2008, por la presunta violación de los artículos 189-11 y 338 de la Carta Política, 16 de la Ley 1111 de 2006 y las normas que regulan los precios de transferencia.

2.1. Asunto preliminar

Sea lo primero precisar que el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, norma reglamentada por el decreto cuya nulidad se demanda, fue derogado expresamente por el artículo 67 de la Ley 1430 de 2010¹⁴. En esas condiciones, el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, tal como fue modificado por el artículo 1º del Decreto 1282 de 2008, perdió fuerza ejecutoria.

¹⁴ **ARTÍCULO 67. VIGENCIA Y DEROGATORIAS.** La presente ley rige a partir de su promulgación.

Se derogan el numeral 5 del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario, así como el numeral 5 del artículo [266](#), el literal e) del artículo [580](#) del Estatuto Tributario y el **artículo 16 de la Ley 1111 de 2006**

La Sala Plena Contencioso Administrativa del Consejo de Estado¹⁵ considera que, independientemente de la pérdida de la fuerza ejecutoria de actos como el demandado, debe asumir la competencia y analizar de fondo la demanda presentada en su contra, por los efectos que pudo tener mientras estuvo vigente.

En acatamiento de esa posición mayoritaria, se procede a analizar el decreto demandado.

2.2. Asunto de fondo

¹⁵ Mediante sentencias de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del 19 de julio de 2016 (expedientes 2015-1042, M.P. Dra. Sandra Lisset Ibarra Vélez, y 2015-00021 M.P. Da. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez), se tomó la decisión de declarar la sustracción de materia de las demandas interpuestas por el medio de control de nulidad por inconstitucionalidad parcial de los Acuerdos 06 y 07 de 2015, que adoptaron el protocolo para el proceso de elección de los magistrados de Tribunales y Jueces de la República, y empleados de la Rama Judicial para integrar el Consejo de Gobierno judicial; y la Convocatoria Pública 01 de 30 de septiembre de 2015, expedida por el extinto Consejo de Gobierno Judicial, con el propósito de elegir los 3 primeros miembros permanentes de dedicación exclusiva de dicho órgano.

En la sentencia proferida dentro del expediente 2015-00021 se precisó que era inane un pronunciamiento sobre los actos demandados *“por cuanto el fundamento jurídico constitucional de base que dio creación al Primer Consejo de Gobierno Judicial desapareció por la declaratoria de inexequibilidad, inexistente como entidad dentro de la arquitectura institucional y no está produciendo efecto alguno”*.

No obstante lo anterior, luego de hacer referencia a las sentencias que sostienen la tesis de que la sustracción de materia no inhibe al juez contencioso a pronunciarse de fondo sobre la nulidad de actos derogados [en el sentido amplio de la palabra], se precisó que el caso analizado era excepcional porque los actos demandados perdieron fuerza ejecutoria por la inexequibilidad de un acto legislativo, circunstancias que, para la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, imbuyen la demanda [contra los acuerdos] en circunstancias y condiciones particularmente diferentes a las tratadas por la jurisprudencia del Consejo de estado en materia de sustracción de materia y que imponen un tratamiento especial. En este entendido, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo no modificó la jurisprudencia del Consejo de Estado que compele al juez de lo contencioso administrativo a conocer de demandas de actos generales derogados.

El ponente en la presente sentencia siempre ha sido de la tesis de que el juez contencioso administrativo debe inhibirse para decidir de fondo las demandas contra normas derogadas, fundamentalmente porque considera que los jueces no están sino para resolver auténticos problemas jurídicos, lo que, desde luego, implica cierta actualidad o vigencia del problema, máxime tratándose de las llamadas acciones públicas, como la acción de nulidad o la acción de nulidad por inconstitucionalidad. ...la sustracción de materia, la carencia de objeto, la nulidad por consecuencia son soluciones posibles cuando el Consejo de Estado se apresta a examinar la legalidad o constitucionalidad del reglamento o del acto administrativo y advierta que desapareció el fundamento jurídico del acto demandado, bien sea porque fue derogado o revocado por la propia administración o porque recayó alguna sentencia judicial que expulsó del ordenamiento jurídico (mediante la nulidad o inexequibilidad) la norma que servía de sustento al acto demandado. [así lo precisó en la aclaración de voto a las sentencias del 19 de julio de 2016 de la Sala Plena]

En síntesis, siempre ha considerado que la pérdida de la fuerza de ejecutoria del acto administrativo impide un pronunciamiento judicial del fondo, por sustracción de materia. A juicio del ponente, esa es la tesis que debería adoptarse. Esta vez, por efectos prácticos, la ponencia se elaboró con fundamento en la posición de la mayoría.

2.2.1. De la violación de los artículos 95-9, 189-11, 209, 114, 150 [numerales 1 y 2] y 338 de la Carta Política y 16 de la Ley 1111 de 2006

El demandante y coadyuvantes alegan que el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, con la modificación introducida por el artículo 1º del Decreto 1282 de 2008, es nulo por violación de los artículos 189-11 y 338 de la Carta Política, por exceso de facultad reglamentaria y por violación del principio de legalidad.

Esto por cuanto el Decreto demandado no se limitó a fijar un precio de venta, sino que estableció dos tipos de ingresos para efectos de tributar por el impuesto de renta: (i) los ingresos derivados del precio de venta que fije el Ministerio de Minas y (ii) “los [ingresos] efectivamente realizados” en las operaciones de exportación.

El decreto, en síntesis, estaría fijando la base gravable del impuesto de renta para los exportadores de minerales, hecho que viola los artículos 189-11 y 338 de la Carta Política.

De otra parte, el coadyuvante Hugo Palacios Mejía, alegó que se violan las mismas normas y, además, los artículos 95-9, 114 y 150 [numerales 1 y 2] y 209 de la Carta Política porque, a su juicio, el Decreto demandando permite que sean los exportadores de minerales, a su discreción, los que determinen la base gravable del impuesto sobre la renta, pues el Ministro de Minas y Energía se le limitó la facultad dada en la misma ley 1111 de 2006 para fijar un precio mínimo cuando, en realidad, tenía la facultad de fijar el precio de venta de los minerales, esto es, de establecer una regla inequívoca acerca de la base gravable de las exportaciones de minerales.

Por las mismas razones, para el coadyuvante, la norma acusada viola los principios de justicia y equidad del artículo 95-9 de la C.P. porque desconoce que la ley facultó al Ministro de Minas y Energía a establecer un precio que constituye una presunción de ingresos que, finalmente, solo se aplica cuando el precio fijado por el Ministro sea mayor al efectivamente realizado.

La Sala considera que no se configura la causal de nulidad, por las siguientes razones:

- **Sobre el ejercicio de la facultad reglamentaria. Reiteración jurisprudencial¹⁶**

La Sala parte de reiterar que la facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa en que en un momento dado existe la justificación de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica.

Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más necesidad hay de la reglamentación en cuanto a que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. *A contrario sensu*, cuando la ley ha detallado todos los elementos necesarios para aplicar esa situación al caso particular no hay necesidad de reglamento.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA, sentencias de 16 de marzo de 2011 Exp.17066 y de 13 de junio de 2011, Exps. 16625 y 17542 acumulados, Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

Es evidente que el control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de todo lo concerniente a cómo los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.

En ese contexto, se procede a analizar la ley reglamentada y el reglamento propiamente dicho:

- **El artículo 16 de la Ley 1111 de 2006**

El artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 *“por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*, dispone lo siguiente:

*“Artículo 16.- El Ministro de Minas y Energía fijará el precio de venta de las exportaciones de minerales, cuando se trate de exportaciones que superen los cien millones de dólares (US\$100.000.000) al año, teniendo en cuenta los precios en términos FOB en puerto colombiano **que paguen los consumidores finales** de estos minerales.*

*Para tal efecto, el Ministro de Minas y Energía podrá solicitar a las empresas mineras, al exportador o a sus vinculados, las facturas de venta al consumidor final o una certificación de los auditores fiscales en las que consten los valores de estas transacciones. **Se entiende por consumidor final, el comprador que no sea vinculado económico** o aquel comprador que adquiera embarques de minerales para ser reprocesados o fragmentados para su posterior venta a pequeños consumidores.*

El Gobierno reglamentará el procedimiento mediante el cual se dará aplicación a lo dispuesto en este párrafo y fijará un término de transición para que el mismo entre en vigencia". (Se resalta)

Esta norma fue demandada en acción de inconstitucionalidad, y fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-809 de 2007.

La demanda se fundamentó en la violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política, que se estimó no violado, porque, en síntesis, para la Corte Constitucional, la norma demandada sí tenía incidencia en el impuesto sobre la renta, y por lo tanto, sí había unidad de materia con los temas que fueron objeto de regulación en la Ley 1111 de 2006. Dijo la Corte:

i. Unidad de materia del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006

Si bien este artículo está ubicado en el capítulo referido al impuesto sobre la renta y complementarios (Capítulo I) y según el actor, al parecer no se relaciona directamente con este tributo, lo cierto es que la determinación del precio de venta de las exportaciones de minerales, permite a su vez fijar los ingresos que por este concepto perciben quienes se dedican a esta actividad económica [30]. Ese elemento es uno de los factores de la base del impuesto sobre la renta [31], por lo que no resulta ajeno al régimen de este tributo [32], sino consustancial a él.

No obstante, aún si se considerara que la norma no pertenece al Capítulo enunciado, lo cierto es que la autorización en cabeza del Ministerio de Minas y Energía para la fijación del precio de venta de minerales, guarda relación con el contenido de la Ley 1111 de 2006, por cuanto el precio de venta es uno de los elementos centrales de la determinación de los impuestos administrados por la DIAN.

En ese orden de ideas, recuerda la Corte, que el “concepto de unidad de materia a que se refiere el artículo 158 de la Constitución no puede entenderse dentro de un sentido estrecho y rígido al punto que se desconozcan o ignoren las relaciones sustanciales entre las diferentes normas que surgen en virtud de las finalidades que persiguen y que, por lo mismo, razonablemente se integran o resultan ser complementarias para lograr el diseño de la cuestión de fondo del proyecto legal”. [33]

De esta forma, así se estime la norma acusada ajena al Capítulo en concreto en el que se encuentra ubicada, lo cierto es que el precepto guarda una conexidad

objetiva, causal, teleológica y temática con los fundamentos jurídicos generales de la Ley 1111 de 2006, en la medida en que permite determinar los ingresos que con ocasión a la venta de las exportaciones de minerales, perciben quienes se dedican a esta actividad económica.

De manera que, para la Corte Constitucional, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 sí tiene incidencia en el impuesto de renta.

De otra parte, del contenido del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, se extraen las siguientes potestades que podía ejercer el gobierno:

- La norma faculta al Ministro de Minas para fijar el precio de venta de las exportaciones de minerales, cuando estas superen los cien millones de dólares al año.
- Para el efecto, el Ministro debe tomar como referencia los precios en términos FOB¹⁷ en puerto colombiano, que paguen los consumidores finales.
- Se entiende por consumidor final, aquel comprador que no tenga vínculo económico con el exportador, o aquel comprador que adquiriera embarques de minerales para ser reprocesados o fragmentados para su posterior venta a pequeños consumidores.
- De ahí que el Ministerio de Minas pueda pedir a tales consumidores finales las facturas de venta en las que consten los valores de las transacciones o una certificación de los auditores fiscales.
- En consecuencia, el precio que finalmente fija el Ministerio de Minas y Energía parte de la información derivada de transacciones

¹⁷ FOB - Franco a Bordo (indicando el puerto de embarque convenido).
Precio Mercancía: Incluye Fletes, Seguros, Maniobras hasta cruzar la borda del buque y Despacho de Exportación.
<http://www.mincit.gov.co/mincomercioexterior/publicaciones.php?id=16268>

efectivamente realizadas por los exportadores que no estén influenciadas por la vinculación entre las partes contratantes. La norma, entonces, pretende que el Ministro fije el precio a partir de la información tomada de operaciones ejecutadas entre partes independientes.

- **El Artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, modificado por el artículo 1º del Decreto 1282 de 2008**

La norma dispone lo siguiente

Artículo 5º. (Modificado por el artículo 1 del Decreto 1282 de 22 de abril de 2008).- Para los exportadores a quienes conforme el artículo 1º les sea aplicable este Decreto, que estén sometidos al régimen de precios de transferencia, sus ingresos por ventas de minerales a vinculados económicos o partes relacionadas residentes o domiciliados en el exterior y/o en paraísos fiscales serán como mínimo los que resulten de la aplicación del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía de conformidad con lo dispuesto en este decreto y sin perjuicio de la obligación de declarar los ingresos realizados, cuando estos sean superiores y los ingresos obtenidos por otros conceptos tales como: transporte, seguros, manejo, cargue, descargue y almacenamiento, aunque se facturen o convengan por separado.”

De su contenido se infiere lo siguiente:

- La norma se aplica a los exportadores sometidos al régimen de precios de transferencia que hayan hecho operaciones de exportación de minerales cuyas ventas superen los cien millones de dólares.
- El decreto dispone que los ingresos de tales exportadores serán, como mínimo, los que resulten del precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía, a menos que tales exportadores hayan fijado un precio mayor.

- Habida cuenta de que el precio que fija el Ministerio de Minas y Energía parte del precio FOB, el decreto aclara que los exportadores también perciben ingresos por transporte, seguros, manejo, cargue, descargue y almacenamiento, aunque se facturen o convengan por separado. Estos ingresos, dispone el decreto, deben ser declarados.
- Así mismo, exige que deben ser declarados los ingresos que se deriven del precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía, o el percibido por la exportación de minerales, cuando este sea mayor.

- **De si se configuró la causal de nulidad**

La Sala considera que no prospera el cargo de nulidad por violación del ejercicio de la facultad reglamentaria y por violación del principio de reserva de ley del tributo, por las siguientes razones:

Tal como se precisó inicialmente, el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 facultó al Ministerio de Minas y Energía a fijar un precio de venta de las exportaciones de minerales, cuando estas superen los cien millones de dólares al año. Y, para el efecto, precisó que el gobierno reglamentaría el procedimiento mediante el cual se daría aplicación a lo dispuesto en la ley.

En ejercicio de esa facultad, el Gobierno Nacional reguló el procedimiento para fijar el precio de venta, mediante el Decreto 1697 de 2007. Según la lectura de todo el decreto, el precio de venta finalmente se fija mediante acto administrativo dirigido al respectivo exportador.

De manera que, el Decreto 1697 de 2007 no se encargó de fijar el precio a que alude el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006. Se limitó a fijar un

procedimiento y, en ese sentido, para la Sala, el decreto está conforme con la ley.

En la demanda se interpreta que el Decreto fijó un precio mínimo pues, el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, conforme fue modificado por el Decreto 1282 de 2008, estableció que los exportadores deben escoger entre dos precios, el que sea mayor, esto es, el efectivamente realizado o el fijado por el Ministerio.

La Sala considera que el artículo 5º del decreto demandado no está fijando un precio mínimo. Simplemente está precisando que, ante la circunstancia de que el precio efectivamente realizado sea mayor al precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía, se deben tener como ingresos los efectivamente realizados. Esto quiere decir que si se exportan minerales a diferente precio, este se debe ajustar al precio mínimo cuando el pactado es menor, pero si todo o parte del mineral tiene un precio mayor al fijado por el Ministerio, los ingresos serán los correspondientes al precio efectivamente realizado.

Esta precisión que hace el reglamento no trasgrede el artículo 16 de la Ley 1111 de 2016 puesto que, como se advirtió, esta ley pretende que el precio por la venta de las exportaciones de minerales, cuando estas superen los cien millones de dólares al año, no esté influenciado por la vinculación que puedan tener los exportadores con los consumidores finales del producto.

De manera que, en aquellos casos en que se advierta que el precio está influenciado por la vinculación, se debe aplicar el precio mínimo fijado por el Ministerio de Minas y Energía. Pero si el ingreso efectivamente realizado no está influenciado por la vinculación, es constitucional y legal que se entienda

que los exportadores perciban esos ingresos. No hay razón que justifique interpretar que los ingresos de los exportadores, en el caso anotado, se reduzcan al precio fijado por el Ministerio. Esto sería desconocer el artículo 26 del ET en cuanto dispone que constituye ingreso todo aquel que sea susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

En ese contexto, el artículo 5º del decreto demandado no viola el artículo 338 de la Carta Política porque, finalmente, la norma demandada, de una parte, acoge el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 cuando hace prevalecer el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía, cuando el ingreso efectivamente realizado es menor; y, de otra, acoge el artículo 26 del ET, cuando hace prevalecer el ingreso efectivamente realizado, cuando este ingreso es mayor al que resulte de aplicar el precio fijado por el Ministerio de Minas y Energía.

En esa dinámica, no es el exportador el que escoge a su arbitrio cómo determinar la base gravable del impuesto de renta, como lo alegó uno de los coadyuvantes, pues es la misma ley la que establece las reglas que deben seguir los contribuyentes, en condiciones de justicia y equidad.

De manera que, para la Sala, el decreto demandado no viola los artículos 95-9, 189-11, 209, 114, 150 [numerales 1 y 2] y 338 de la Carta Política y 16 de la Ley 1111 de 2006. En consecuencia, no prospera el cargo de nulidad.

2.2.2. De la causal de nulidad por violación de las normas que regulan los precios de transferencia

La Sala considera que tampoco se configura la causal de nulidad por violación de las normas que regulan los precios de transferencia, por las siguientes razones.

- **Del régimen de precios de transferencia**

Mediante la Ley 788 de 2002 «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*», se introdujo en Colombia el régimen de precios de transferencia, como un mecanismo de control, particularmente de conductas evasivas y elusivas, en materia del impuesto sobre la renta¹⁸.

El régimen de precios de transferencia, que se halla previsto en los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario, se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior.

Sobre el régimen en cuestión, la Sala ha dicho que los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos al régimen de precios de transferencia están obligados a determinar los ingresos, los costos y las deducciones a partir de los precios y los márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, con el fin de que prevalezcan los precios de mercado y no los que puedan haber sido fijados artificialmente por las partes en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir la carga tributaria¹⁹

¹⁸Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. MP Carmen Teresa Ortiz se Rodríguez, sentencia del 26 de febrero de 2014. Radicación: 25000232700020110008701(19418).

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. MP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de 9 de diciembre de 2013 Radicación: 11001 03 27 000 2011 00007 00 (18682).

Por su parte, la Corte Constitucional, en relación con el régimen de precios de transferencia precisó lo siguiente:

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

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

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

(...)

*Para evitar conductas que tiendan a eludir un tributo, comprometiendo los ingresos que necesitan las sociedades para subsistir institucionalmente, en lo que tiene que ver con el impuesto de renta como base económica de toda organización contributiva, se establecen los regímenes de precios de transferencia, mecanismo de control del comportamiento tributario relacionado con el impuesto de renta, **mediante el cual se busca que las operaciones que realicen los contribuyentes con vinculados económicos o partes relacionadas establecidas en el exterior se ajusten y sean declaradas de acuerdo con los precios del mercado y no mediante los asignados arbitrariamente.***

Por tal razón, la esencia de un régimen de precios de transferencias (sic) de vinculados económicos internacionales, se cimienta en el comportamiento de los precios del mercado, al cual deben someterse las operaciones que efectúen las partes relacionadas, y es lo que debe estar observando y controlando constantemente la administración tributaria²⁰.

En ese contexto, se procede a analizar si el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, conforme fue modificado por el Decreto 1282 de 2008, promueve la aplicación de un régimen distinto al régimen de los precios de transferencia,

²⁰ Sentencia C-815 de 2009.

o mejor, un método distinto a los ya previstos en el régimen de precios de transferencia, como se alega en la demanda.

- **De si se configura la causal de nulidad**

Sobre el particular, la Sala considera que, tal como se precisó anteriormente, el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, conforme fue modificado por el Decreto 1282 de 2008, parte de precisar que se aplica a los exportadores sometidos al régimen de precios de transferencia.

Esa sola mención al régimen que hace el decreto indica que la norma no pretende desconocer el régimen. Por el contrario, esa mención al régimen tiene por objeto advertir que los exportadores de minerales de cierta cuantía determinada sometidos al régimen de precios de transferencia también tienen la obligación de tener en cuenta el precio de venta de minerales que fije el Ministerio de Minas y Energía.

Eso tiene su razón de ser en el hecho que, como se precisó, puede ocurrir que, en aplicación de los métodos propios del régimen de precios de transferencia los exportadores determinen sus ingresos a un precio mayor al fijado por el Ministerio de Minas y Energía. En tales casos, los exportadores deben reportar los ingresos efectivamente realizados. De manera que, el artículo 5º del Decreto 1697 de 2007, conforme fue modificado por el Decreto 1282 de 2008, antes que ser incompatible con el régimen de precios de transferencia, se complementa con este.

No debe perderse de vista que las normas que regulan el régimen de precios de transferencia así como el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006 confluyen en un mismo objetivo que consiste en que el precio por ciertas transacciones, en este caso, por la venta de minerales a consumidores finales que superen los US\$100.000.000, no esté afectado por la vinculación que pudiera existir entre las partes contratantes.

De manera que, la obligación de declarar los ingresos efectivamente realizados en las condiciones normales del mercado, cuando resulten mayores a los que resultarían de aplicar el precio de venta fijado por el Ministerio de Minas, se reitera, deviene del artículo 26 del Estatuto Tributario y de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia. Y la obligación de declarar los ingresos por el precio de venta fijado por el Ministerio de Minas y Energía cuando resulte mayor, tiene respaldo en el artículo 16 de la Ley 1111 de 2006.

En ese contexto, la Sala no encuentra configurada la causal de nulidad por violación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia ni el artículo 189 [numeral 11] de la Carta Política pues para la Sala, no se advierte que el gobierno haya excedido la facultad reglamentaria.

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

DENÍEGASE la nulidad del artículo 5º del Decreto Reglamentario No. 1697 de 2007, como fue modificado por el artículo 1º del Decreto No. 1282 de 2008, expedido por el Gobierno Nacional.

Cópiese, notifíquese, comuníquese.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Aclaro Voto

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ