



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00022-00 (25518)
Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez
Demandado: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: Potestad reglamentaria. Precios de transferencia. Método de precio comparable no controlado. Commodities.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide sobre la nulidad parcial del artículo 1.2.2.2.4.1 del DUR (Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, Decreto 1625 de 2016), sustituido por el Decreto 2120 de 2017, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante solicita que se declare la nulidad parcial del artículo 1.2.2.2.4.1 del DUR. Los apartes acusados se transcriben y destacan, así (índice 2):

Artículo 1.2.2.2.4.1. Operaciones de commodities. De conformidad con lo señalado en el literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, para establecer el precio de plena competencia de las operaciones de commodities, clasificados dentro de las categorías de metales, minerales, hidrocarburos, energéticos, agrícolas, entre otros y en general bienes con precios cotizados utilizados como referencia, se deberá utilizar el método “Precio Comparable No Controlado”.

Para efectos del análisis de precios de transferencia, el precio de plena competencia para las transacciones de commodities, puede determinarse por referencia a transacciones comparables no controladas o por referencia a precios de cotización. Los precios de cotización de commodities serán aquellos precios de referencia que se obtengan de mercados de intercambio nacional e internacional, o de organismos reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas, o de agencias gubernamentales de fijación de precios.

Las fechas y/o periodos específicos acordados por las partes para fijar el precio del commodity deberán ser demostrados mediante documentos fiables, cuyos términos sean consistentes con el comportamiento real de las partes y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables tomando en consideración la práctica de la industria. La información de los acuerdos deberá ser registrada a través de los servicios informativos electrónicos dispuestos por la Administración Tributaria para tal fin, y deberá contener como mínimo. (...):

Para demostrar de forma fiable la fecha convenida por las partes intervinientes en el acuerdo para

la fijación del precio en la transacción vinculada, el contribuyente deberá realizar el registro del acuerdo ante la Administración Tributaria dentro del mes calendario siguiente a la fecha de su suscripción o con anterioridad a la realización de la primera entrega del commodity, lo que ocurra primero. En caso de existir modificaciones al acuerdo, éste deberá ser registrado nuevamente dentro del mes calendario siguiente a la fecha de la modificación, siempre que el acuerdo inicial haya sido registrado dentro de los términos y condiciones señalados en el presente artículo.

Si la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo registrado por el contribuyente es inconsistente, es decir, no concuerda con la conducta real de las partes o con otros hechos del caso, la Administración Tributaria podrá establecer una fecha para la fijación del precio, en concordancia con esos otros hechos y con lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables. En caso que lo anterior no fuere posible, la Administración Tributaria en uso de sus facultades podrá considerar como precio, la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente, dependiendo del medio de transporte utilizado.

Cuando el contribuyente no cumpla con el registro del acuerdo o cuando haya sido registrado extemporáneamente, la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo, no constituirá prueba fiable. Si la Administración Tributaria no puede determinar por otro medio la fecha de fijación del precio, podrá considerar como precio la cotización promedio de la fecha de envío del commodity registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente, dependiendo del medio de transporte utilizado.

(...)

De conformidad con el último inciso del literal b) del numeral 1 del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 150.12, 189.11 y 338 de la Constitución; 260-3 del ET (Estatuto Tributario); y 107 de la Ley 1819 de 2016, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Respecto al 3.º y 4.º párrafos acusados, sostuvo que se excedió la potestad reglamentaria al extender la obligación de registrar los acuerdos sobre operaciones de commodities a todos los contribuyentes que utilizan el método del «*precio comparable no controlado*» (PC), siendo que, en su opinión, la letra b) del ordinal primero del artículo 260-3 del ET, solo obligaba a efectuar ese registro a los contribuyentes que determinaban el valor de la operación por referencia a precios de cotización, excluyendo a aquellos que lo fijaban con base en transacciones comparables entre terceros independientes. También alegó que los apartes acusados contrariaban la acción 10 BEPS¹, que igualmente establecía el registro de los contratos para los eventos en que se realiza el análisis de comparabilidad sobre precios de cotización.

Sobre los párrafos 5.º y 6.º planteó que vulneraron el principio de reserva de ley al dotar de competencia a la DIAN para fijar el precio de la operación, en función de la fecha de embarque de las mercancías vendidas, siendo que el artículo 260-3 del ET únicamente le dio la potestad de establecer la fecha –no el precio– de la operación, a partir de evidencias, como los documentos de transporte, pero sin fijar una tarifa legal. Adujo que, como el precio de las transacciones era un elemento estructural para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, le correspondía a la ley delimitarlo, razón por la cual no podría la norma reglamentaria fijar la fecha de embarque como aquella a considerar cuando no fuese fiable la documentación aportada por el obligado tributario.

¹ Acrónimo de «*Base Erosion and Profit Shifting*», que en castellano significa «*erosión de la base imponible y traslado de utilidades*», en alusión al plan de acción propuesto por la OCDE para enfrentar esa problemática fiscal de carácter internacional.

Agregó que, aunque el artículo 260-3 del ET se refirió a esa fecha, lo hizo ilustrativamente y no para consagrar una regla general aplicable. De otra parte, manifestó que los apartes acusados excedieron la potestad reglamentaria al prever, como consecuencia jurídica por la omisión o la extemporaneidad en el registro, la falta de fiabilidad de los documentos o pruebas soporte de las transacciones, porque el citado artículo 260-3 del ET contempló el registro como una obligación autónoma, carente de una consecuencia jurídica adversa por su inobservancia.

Finalmente, indicó que el inciso 8.º de la norma demandada limitó la posibilidad de aplicar un método de precios de transferencia diferente al PC al señalar que los motivos razonables para justificar casos excepcionales se restringían a dos supuestos, a saber: (i) cuando no fuera posible identificar los factores de los precios de cotización y (ii) cuando su determinación fuera imposible dado su carácter inmedible.

Contestación de la demanda

El extremo pasivo se opuso a las pretensiones de la demanda (índice 14), para lo cual manifestó que las normas acusadas se restringían a reglamentar el artículo 260-3 del ET. En particular, señaló que los incisos 3.º y 4.º demandados no extendieron la obligación del registro a todas las operaciones de commodities analizadas bajo el método de PC, sino que, atendiendo a los antecedentes legislativos del artículo 107 de la Ley 1819 de 2016 y a la acción 10 de BEPS, previeron su obligatoriedad cuando se realizara con referencia a precios de cotización; sostuvo que los incisos 5.º y 6.º consagraron la capacidad de la autoridad para establecer el precio de la transacción a partir de la fecha de embarque cuando no se lograra determinar su fecha con otros medios de prueba, lo que no implicaba una aplicación automática de la fecha de embarque para tal fin; y planteó que la exigencia del registro tiene como objetivo conocer las condiciones pactadas en las transacciones de commodities, especialmente la fecha de fijación del precio acordada por las partes, lo que no impedía verificar el cumplimiento de la norma, la realidad de la conducta de las partes o efectuar la comparación con lo que pactarían en situaciones comparables partes independientes.

Insistió en que las excepciones a la aplicación del método dispuestas en el reglamento no contemplaron condiciones adicionales, sino que desarrollaron lo dispuesto en el artículo 260-3 del ET; y trajo a colación que, con ocasión de los comentarios al proyecto de decreto reglamentario y con el ánimo de evitar aplicaciones subjetivas del régimen de excepciones, listó las situaciones específicas en las que se podrían presentar casos excepcionales para la inaplicación del método PC.

Finalmente, propuso la excepción previa de falta de integración del litisconsorcio necesario porque se omitió notificar el auto admisorio de la demanda a la DIAN.

Trámite para sentencia anticipada

Por auto del 13 de agosto de 2021 (índice 28), se dispuso aplicar al *sub lite* el trámite de sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA, para lo cual se indicó que, mediante auto del 16 de julio de 2021, se declaró no probada la excepción previa de falta de integración de litisconsorcio necesario por pasiva. Así mismo, se fijó el litigio con base en el cual le corresponde a la Sala determinar si la demandada excedió el ejercicio de la potestad reglamentaria y violó el principio de reserva de ley al: (i) extender la obligación de registrar los contratos sobre commodities a todos los contribuyentes que utilizan el método de PC; (ii) autorizar a la DIAN para fijar el precio de las transacciones tomando la fecha de embarque de la mercancía; (iii) fijar una consecuencia jurídica negativa por la

omisión o la extemporaneidad en el registro del acuerdo para la fijación del precio; y (iv) limitar los casos excepcionales en los que es posible aplicar un método de precios de transferencia distinto al de PC. Finalmente, y dado que no había pruebas por practicar, se corrió traslado a las partes y al ministerio público por el término común de 10 días para que presentaran sus alegatos y concepto, respectivamente.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índices 41 y 42). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Decide la Sala sobre la acusación de nulidad formulada contra los incisos 3.º, 4.º, 5.º, 6.º y 8.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del DUR, disposición reglamentaria del método de precios de transferencia denominado «*precio comparable no controlado*» (PC), en operaciones de commodities, previsto en la letra b) del ordinal primero del artículo 260-3 del ET.

1.1- Para la actora, los apartes demandados extralimitaron la potestad reglamentaria porque extendieron el deber de registrar los acuerdos sobre commodities a todos los contribuyentes que utilizaran el método PC, siendo que el artículo 260-3 del ET solo prevé ese registro en los casos en que se fije el valor de la operación por referencia a precios de cotización; y porque fijaron una consecuencia jurídica adversa a quienes omitieran ese registro o lo hicieran extemporáneamente, que no estaría en la ley. También, planteó que los apartes demandados infringieron el principio de reserva de ley al facultar a la autoridad para determinar el precio de las transacciones tomando la fecha de envío indicada en el documento embarque y al limitar los casos excepcionales en los que sería posible aplicar un método de precios de transferencia distinto del PC.

1.2- En el otro extremo, la demandada defiende la norma acusada, para lo cual plantea que se ajusta a lo instituido por el artículo 260-3 del ET. Aduce que el reglamento solo contempla el registro para los casos en que se emplee el método PC y que la fijación del precio a partir de la fecha de envío no es automática, sino que se aplica en los casos en los que no se logre determinar la fecha mediante otros medios de prueba. Además, indica que se listaron las situaciones excepcionales en que no se aplicaría el método PC para atender a los comentarios que en su día se le hicieron al proyecto de decreto y para evitar discrepancias subjetivas respecto del régimen de excepciones.

1.3- De acuerdo con lo anterior, la litis planteada gira entono a determinar si los apartes de la norma acusada se profirieron con extralimitación de la potestad reglamentaria y desconociendo el principio de reserva de ley, por extender la obligación de registrar los contratos sobre commodities a todos los contribuyentes que utilizan el método PC; por autorizar a la DIAN a fijar el precio de las transacciones tomando la fecha de embarque; por fijar una consecuencia negativa por la omisión o extemporaneidad en el registro del acuerdo para la fijación del precio; y por limitar los casos excepcionales en los que es posible aplicar un método de precios de transferencia distinto al PC en las operaciones con commodities.

2- Sea lo primero poner de presente que, de acuerdo con el ordinal 11.º del artículo 189 de la Constitución, el ejecutivo cuenta con la potestad reglamentaria de las leyes, para procurar el efectivo cumplimiento de los mandatos que estas contienen, función que debe

ejercerse observando los límites de las normas superiores, constitucionales y legales. De modo que las disposiciones reglamentarias se subordinan a la ley que se proponen desarrollar y tienen como fin exclusivo su idónea ejecución, sin que puedan ampliarla, restringirla o modificarla. En el ámbito tributario, esta potestad tiene especial relevancia porque precisa los mecanismos que materializan el recaudo de los tributos y determina la gestión administrativa de esta clase de ingresos públicos, pero sin sobrepasar los estrictos límites que el principio de reserva de ley en materia tributaria impone, aspecto que ha destacado la jurisprudencia de la Corte Constitucional² y de esta Sección³; con lo cual, el ejercicio de la potestad reglamentaria que aquí se enjuicia debe observar los principios de necesidad, proporcionalidad y reserva de ley, los cuales se transgredirían si el reglamento demandado amplía o restringe los supuestos o definiciones establecidos en la norma que se pretende reglamentar.

3- La acusación plantea que los incisos 3.º y 4.º de la norma demandada exceden la potestad reglamentaria porque extendieron el deber de registrar los acuerdos sobre las fechas o periodos para fijar el precio del bien transado a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta, sujetos al régimen de precios de transferencia, que llevan a cabo operaciones con commodities, siendo que la norma reglamentada (*i.e.* la letra *b.* del ordinal primero del artículo 260-3 del ET) limita tal deber formal a los eventos en que se aplica el método PC por referencia a precios de cotización. Su contraparte niega que ese sea el alcance del precepto reglamentario, porque en él el deber del registro se consagra solo para los eventos en que se fija el precio por el método PC con referencia a precios de cotización. De suerte que las partes concuerdan en que el registro de los acuerdos se exige cuando el precio de plena competencia para las transacciones de commodities se determina por el método PC por referencia a precios de cotización, pero difieren en el alcance del reglamento, acerca de si extendió el deber de registro a eventos en que el precio del bien se fija por referencia a transacciones comparables realizadas entre partes independientes. Por tanto, la Sala debe definir si ocurrió la extralimitación que la actora le atribuye al reglamento.

3.1- Dispone la norma reglamentada que, en operaciones de commodities celebradas entre vinculados económicos, el precio de plena competencia podrá determinarse con el método PC por referencia a transacciones comparables entre partes independientes o por referencia a precios de cotización. La última referencia alude al precio del bien «*en un período determinado obtenido en un mercado nacional o internacional de intercambio de commodities*», incluyendo los «*obtenidos de organismos reconocidos y transparentes de notificación de precios o de estadísticas, o de agencias gubernamentales de fijación de precios, cuando tales índices sean utilizados como referencia por partes no vinculadas para determinar los precios en las transacciones entre ellos*». Así, los precios de cotización de commodities reflejan el acuerdo en el mercado entre partes no vinculadas, sobre el precio de un tipo y cantidad de producto, negociados bajo condiciones específicas en «*un momento determinado*», para lo cual la norma prevé como factor decisivo para el estudio de las transacciones la fecha o el periodo acordado por las partes para fijar el precio del bien, momento que debe probarse con documentos fiables (*v.g.* contratos u ofertas) que deben registrarse. Con esta finalidad, el precepto de rango legal dispone que el ejecutivo prescribirá los términos y condiciones del registro de documentos a efectuar. En ejercicio de esa potestad, se expidió el artículo 1.2.2.2.4.1 del DUR que, en los incisos 3.º y 4.º, estableció el plazo y el mecanismo con el que los obligados deben

² Corte Constitucional, Sentencia C-1005 del 15 de octubre de 2008 (exp. D-7260, MP: Humberto Antonio Sierra Porto).

³ Entre otras, en las sentencias del 30 de mayo de 2011 (exp. 17699, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 11 de febrero de 2014 (exp. 18973, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 10 de agosto de 2017 (exp. 20464, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 10 de mayo de 2018 (exp. 20677, CP: Jorge Octavio Ramírez), del 05 de noviembre de 2020 (exp. 24414, CP: Julio Roberto Piza) y del 15 de octubre de 2021 (exp. 24049, CP: Milton Chaves García).

registrar la información pertinente, o sus modificaciones, ante la autoridad de impuestos. Señaladamente, ordenó que la información debe registrarse a través de los servicios informáticos que disponga la Administración (inciso 3.º), dentro del mes calendario siguiente a la suscripción del acuerdo o con anterioridad a la primera entrega del bien, si esta ocurre primero (inciso 4.º).

3.2- Considerando la estructura del artículo reglamentado, le corresponde a la norma inferior fijar los términos y condiciones en los que el obligado satisfecerá el deber de registro de los documentos fiables, al emplear el método PC con referencia a precios de cotización para establecer la fecha de la transacción y realizar el estudio comparativo entre los precios de mercado y el acordado por los intervinientes en la transacción controlada. Es en este contexto que la norma reglamentaria regula el deber de registro de los acuerdos entre partes vinculadas.

3.3-La interpretación sistemática de las normas en correlación (*i.e.* la reglamentada y el reglamento) lleva a concluir que el deber de registrar los documentos que instauran los incisos 3.º y 4.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del DUR solo es exigible en eventos en que se aplique el método PC con referencia a precios de cotización, pues es en este escenario que surge la necesidad de determinar si los precios de los commodities pactados entre partes vinculadas se acompañan, en el momento en que se realiza la operación, con la media generalizada del mercado. Por ende, la Sala no avala la propuesta interpretativa que postula la actora para plantear la nulidad de los apartes acusados. Lo anterior porque, tal como lo admiten ambas partes, no cabe entender que el deber de registro al que se refiere la letra b) del ordinal primero del artículo 260-3 del ET se extiende a los contribuyentes que apliquen en operaciones de commodities el método PC por referencia a transacciones comparables realizadas entre partes independientes. No prospera el cargo de nulidad.

4- De otra parte, la actora sostiene que los incisos 5.º y 6.º de la norma acusada vulneran el principio de reserva de ley y exceden la potestad reglamentaria del ejecutivo porque autorizaron a la autoridad a fijar el precio de plena competencia de las operaciones de commodities tomando la cotización promedio del bien en la fecha del envío registrada en el documento de embarque o en su equivalente. La nulidad derivaría de que, por esa vía, el reglamento estaría determinando la base gravable del impuesto sobre la renta, al fijar el precio de la transacción. La demandada respondió a la acusación señalando que, bajo la norma reglamentada, la Administración puede fijar el precio de la operación cuando no se logre precisar la fecha de la transacción con otros medios de prueba; con lo cual, la utilización de la fecha de envío para tal fin no es automática. Debe entonces la Sala establecer si la disposición acusada autoriza a la autoridad a fijar, autónomamente de la ley, el precio de la operación.

4.1- Según la letra b) del ordinal primero del artículo 260-3 del ET, si el contribuyente no aporta pruebas fiables, o si la fecha pactada de fijación del precio es inconsistente, la autoridad podrá considerar, como fecha para fijar el precio de la transacción sobre el bien cotizado, la que surja de la evidencia que tenga disponible, pudiendo ser en últimas la del envío que esté indicada en el documento de embarque o en el documento equivalente del correspondiente medio de transporte. De modo que, dada la necesidad de identificar la fecha de determinación del precio en el mercado cotizado, el sujeto pasivo tiene la carga de probar con documentos fiables la fecha de la transacción realizada con su parte vinculada, so pena de que la establezca la autoridad por otros medios disponibles, incluido el documento de embarque. Para desarrollar este supuesto normativo, los incisos acusados precisaron que, vista la inconsistencia, omisión o extemporaneidad en el registro de la información, la autoridad de impuestos establecerá una fecha para la fijación

del precio, atendiendo a los hechos probados y a lo que empresas independientes habrían acordado en circunstancias comparables; pero, si esto no fuera posible, contemplan como alternativa fijar el precio con la cotización promedio en la fecha de envío del commodity, registrada en el documento de embarque o en el documento equivalente del medio de transporte.

4.2- De lo anterior resulta que el artículo reglamentado y el reglamentario disponen que, de no contar con pruebas fiables para establecer la fecha de fijación del precio de la transacción del bien, la Administración podrá determinarla, supletivamente, valiéndose de la fecha de envío de la mercancía indicada en el documento de embarque. Al constatar que son coincidentes ambas normas en la regulación que adoptan, queda desvirtuado el argumento de la actora. El reglamento no establece que de manera inmediata se fije la fecha de envío del bien como fecha de la transacción cotizada, pues esto solo sucederá cuando no se logre establecer el dato de la fecha con otros medios de prueba fiables. Así las cosas, no está llamado a prosperar el cargo con el cual se plantea que el precepto enjuiciado se orienta a establecer por sí mismo una base gravable especial. Tampoco adopta un precio específico para la operación; de lo que se ocupa es de disponer una consecuencia jurídica razonable de última instancia que además está contemplada en la propia ley.

4.3- Juzga entonces la Sala que la norma acusada replicó el parámetro legal dispuesto en la norma reglamentada, sin incurrir en un exceso de la potestad reglamentaria, ni en una vulneración del principio de reserva de ley. No prospera el cargo de nulidad.

5- También plantea la acusación, respecto del inciso 6.º de la norma demandada, que configura una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria porque consagró una consecuencia para la omisión o la extemporaneidad en el registro del acuerdo, sin fundamento legal, lo que a su entender conlleva la adopción de una tarifa legal probatoria en detrimento de los medios de demostración desplegados por los contribuyentes. La demandada controvierte esa tesis afirmando que el precepto de rango legal dispone que la autoridad establecerá la fiabilidad de los documentos aportados para determinar la fecha de fijación del precio, con miras a lo cual deben estar registrados en los términos y condiciones reglamentados; y que en ese sentido la disposición censurada estableció los elementos para determinar la fiabilidad de la información aportada. Consecuentemente, la Sala debe juzgar si el reglamento acusado excedió la potestad reglamentaria al señalar una consecuencia jurídica adversa, sin fundamento en la ley, para los casos de omisión o extemporaneidad en el registro a cargo del contribuyente.

5.1- El estudio parte de considerar que el inciso quinto de la letra b) del ordinal primero del artículo 260-3 del ET establece que, para analizar las transacciones de commodities con referencia al precio de cotización en un periodo específico, el contribuyente debe demostrar el periodo acordado, con documentos fiables, como son contratos, ofertas, aceptaciones, entre otros, cuyos términos sean acordes con el comportamiento real de las partes o con los pactados habitualmente en el mercado específico del bien; y que para tal finalidad los acuerdos con las partes vinculadas deben estar registrados de manera conforme a la reglamentación. El inciso siguiente, contempla como consecuencia jurídica atribuible a la ausencia de estos documentos fiables, que la Administración establezca la fecha de fijación del precio del commodity a partir de la evidencia que tenga disponible. De suerte que el mandato legal se dirige a la comprobación de la fecha en que la transacción tuvo lugar, en función de la fiabilidad de los documentos aportados. Para garantizar ese extremo, fijó dos cargas en el contribuyente: (i) probar el periodo y la veracidad de la transacción, con documentos que podrían constituir prueba fiable del acuerdo sobre el bien, como los que enunció de manera ejemplificativa; y (ii) registrar los

acuerdos con las partes vinculadas, so pena de que la autoridad proceda a identificar, a partir de diversos medios de prueba, una fecha para fijar el precio del bien cotizado. En desarrollo de este precepto legal, el inciso sexto de la disposición reglamentaria que se juzga instituyó que, cuando el contribuyente no cumpla con el registro del acuerdo o lo haya realizado extemporáneamente, «*la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo, no constituirá prueba fiable*», evento en el que la Administración determinará la fecha de la transacción valiéndose de los medios de prueba de los que disponga y, a falta de estos, podrá en últimas tomar la fecha de envío del bien indicada en el documento de embarque o en el documento equivalente.

5.2- Desde esa perspectiva, la consecuencia adoptada en la norma reglamentaria, y que censura la actora (*i.e.* la pérdida de fiabilidad de los documentos no registrados por el contribuyente o registrados por fuera del plazo), se acompasa con el precepto legal que demanda la comprobación de la fecha de la transacción con documentos fiables que estén registrados (así, en el inciso cuarto de la letra *b.* del ordinal primero del artículo 260-3 del ET). Pero, aun así, la pérdida de fiabilidad probatoria del acuerdo entre partes vinculadas, derivada del incumplimiento del deber de registro o de su falta de oportunidad, no conlleva recaer en una tarifa legal probatoria, sino, por el contrario, la necesidad de acreditar la fecha en cuestión bajo el principio de libertad probatoria. Así sucede porque la autoridad buscará establecerla con la «*evidencia que tenga disponible*» (*i.e.* inciso quinto *ibidem*), escenario en el que acudir a la fecha de envío señalada en el documento de embarque actúa como cláusula de cierre, no como una prescripción probatoria insustituible, para supuestos en los que no se logre «*determinar de otra manera la fecha de fijación del precio*» (*ibidem*).

5.3- En suma, para la Sala la consecuencia jurídica prevista para la omisión del deber de registro del acuerdo o el cumplimiento extemporáneo es un desarrollo de la comprobación de fiabilidad de la fecha de la transacción exigida legalmente. Todo en el entendido de que las dudas sobre la veracidad de la fecha indicada en el acuerdo, propiciadas por la desatención del deber de registro, implica para los interesados la necesidad de acreditar la fecha de la transacción con los medios probatorios más idóneos. Por ende, queda desvirtuada la acusación que plantea una extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria, sin perjuicio de lo cual la Sala estima pertinente declarar la legalidad condicionada de la disposición censurada, para vincular al precepto legal la precisión de que, aunque la fecha contenida en el acuerdo pierda fiabilidad, podrá acreditarse a través de medios de prueba que brinden certeza sobre la fecha o periodo.

6- Adicionalmente, la actora plantea que el inciso 8.º de la norma reglamentaria limitó la posibilidad de aplicar un método de precios de transferencia diferente al PC, porque señaló los dos únicos eventos en que podrían hacerlo los contribuyentes, tesis a la cual se opone la demandada afirmando que las condiciones reglamentadas para la procedencia de la aplicación de un método diferente obedecen a la necesidad de evitar aplicaciones subjetivas del régimen de excepciones. En su criterio, la disposición demandada hizo ejecutable lo dispuesto por el inciso final de la letra b) del ordinal 1.º del artículo 260-3 del ET. Visto este debate, le corresponde a la Sala establecer si el precepto demandado excedió la potestad reglamentaria al limitar los supuestos que habilitarían la aplicación de un método distinto al PC en las transacciones con commodities.

6.1- La norma reglamentada efectivamente dispone que para el análisis de operaciones con esa clase de bienes debe emplearse el método de precios de transferencia de «*precio comparable no controlado*» y que solo en casos excepcionales se podrá acudir a uno distinto. Fija como condicionante para hacerlo, que en la documentación comprobatoria se incluyan las razones económicas, financieras y técnicas pertinentes y razonables a los

fin del análisis y que sean debidamente probadas ante la Administración. Bajo ese criterio, legalmente se contempla una excepción a la regla general de análisis con el método PC. Al respecto, el inciso octavo del reglamento acusado prevé que «*las razones económicas, financieras y técnicas que resulten pertinentes y razonables para justificar los casos excepcionales, deberán corresponder exclusivamente a aquellos casos en los que no sea posible identificar los factores que conforman los precios de cotización, o que, en caso de existir y requerir de ajustes de comparabilidad, éstos no puedan ser medibles o cuantificables*» (subraya añadida), con lo cual, precisó el alcance de la excepcionalidad mediante una restricción a dos únicas situaciones.

6.2- Observa la Sala que, tal como alega la demandante, el reglamento adopta un listado limitado de «*casos excepcionales*» que serían los únicos que habilitarían a emplear un método distinto al PC para fijar el precio de plena competencia en operaciones con commodities, siendo que la disposición reglamentada no circunscribe la excepcionalidad al señalamiento de supuestos específicos, sino a que se despliegue la adecuada carga argumentativa y demostrativa orientada a establecer los motivos pertinentes y razonables que forzaron a emplear un método distinto al PC. Consecuentemente, con el reglamento se afectó la posibilidad prevista en la ley de implementar el método de valoración de operaciones apropiado, por circunstancias excepcionales.

6.3- En esos términos, con ese aparte del precepto acusado se excedieron los límites de la potestad reglamentaria, porque el Gobierno desatendió los parámetros de la norma con rango de ley, pues restringió sus posibilidades de aplicación. Prospera el cargo de nulidad planteado respecto del inciso 8.º del artículo reglamentario demandado.

7- Considerando los fundamentos jurídicos expuestos, la Sala negará las pretensiones de la demanda respecto de los cargos de nulidad planteados contra los incisos 3.º, 4.º y 5.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria, nro. 1625 de 2016, declarará la legalidad condicionada del inciso 6.º del mismo artículo y la nulidad del inciso 8.º *ibidem*.

8- Por tratarse de un asunto de interés público, no hay lugar a imponer condena en costas, conforme a lo establecido en el artículo 188 del CPACA.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda respecto los cargos de nulidad planteados contra los incisos 3.º, 4.º y 5.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2.º del Decreto 2120 de 2017.
2. **Declarar** la legalidad del aparte «*la fecha para la fijación del precio indicada en el acuerdo, no constituirá prueba fiable*» consagrado en el inciso 6.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del Decreto Unico Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2.º del Decreto 2120 de 2017, condicionada a que se entienda que, aunque la fecha contenida en el acuerdo pierda fiabilidad, el contribuyente aún puede acreditarla mediante otros medios de prueba.



3. **Declarar** la nulidad del inciso 8.º del artículo 1.2.2.2.4.1 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016, sustituido por el artículo 2.º del Decreto 2120 de 2017, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

4. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO