



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., seis (06) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00444-01 (23751)
Demandante: PDIC Colombia S.A. en liquidación
Demandado: DIAN

Temas: Renta 2008. Precios de transferencia. Documentación comprobatoria. Corrección. Criterios de comparabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que anuló parcialmente los actos demandados para reducir la multa por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, sin dictar condena en costas (ff.196 y 197).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000415, del 17 de junio de 2013 (ff. 301 a 312 caa2), la demandada modificó la declaración corregida del impuesto sobre la renta, presentada por la actora el 04 de octubre de 2010, correspondiente al año gravable 2008, en el sentido de disminuir los costos de ventas, como resultado de ajustar a la mediana del rango el margen de utilidad determinado en las transacciones realizadas en el periodo con entidades vinculadas económicas del exterior. Como consecuencia de esto, disminuyó las pérdidas fiscales, sancionó por inexactitud y determinó un saldo a pagar. La decisión fue revocada parcialmente por la Resolución nro. 900.060, del 17 de julio de 2014, para aceptar como comparable a una de las compañías que la demandada había excluido inicialmente en el acto liquidatorio (ff. 355 a 362 caa2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 4):



Primero. Que se declare la nulidad de toda la actuación administrativa por medio de la cual se estableció, en contra de la sociedad PDIC Colombia S.A. en liquidación, un mayor impuesto y una sanción de inexactitud del impuesto de renta y complementarios por el año 2008, actuación que comprende los siguientes actos, sin perjuicio de los previos o preparatorios expedidos:

- a. Liquidación de Revisión nro. 322412013000415 del 17 de junio de 2013 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Liquidación o LOR).
- b. Resolución nro. 900.060 del 17 de julio de 2014 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante Resolución).

Segundo. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, consistente en resumen, en reconocer que no estaba obligado a corregir o modificar la declaración del impuesto de renta por el año 2008, y exonerarla de la sanción de inexactitud y los valores a pagar determinados en dichas liquidación y resolución, y se comine a la Dian al archivo del expediente, y se condene en costas a la demandada (según sentencia del 22 de febrero de 2002 del Consejo de Estado, expediente 12659 ponente Germán Ayala M. y Sentencia nro. 14670 del 06 de abril de 2006 del mismo despacho, ya que sorprende a la parte contraria insistiendo en su actuación infundada ni presenta un fundamento razonable).

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 338 y 363 de la Constitución; 58, 107, 260-1 a 260-4, 647, 647-1, 730 y 742 del ET (Estatuto Tributario); 197 de la Ley 1607 de 2012; 7.º del Decreto 4349 de 2004; y 34 y 38 del Decreto 4048 de 2008, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 23):

Expuso que el fundamento de las modificaciones a su autoliquidación del impuesto radica en los reproches planteados por la autoridad a su declaración informativa de precios de transferencia (DIPT), por los que además fue sancionada. Planteó que, como los actos sancionadores no habían cobrado ejecutoria porque se estaba discutiendo su legalidad ante la jurisdicción, el procedimiento de liquidación oficial estaba sujeto a prejudicialidad, hasta tanto se definiera sobre la legalidad de la sanción demandada en otro juicio.

Aseguró que el ordenamiento no prevé tiempo ni forma para modificar la documentación comprobatoria, por lo que obtuvo otros estudios de precios para soportar la procedencia de los costos de ventas rechazados por la demandada. Adujo que, aunque informó en su documentación comprobatoria unos costos de ventas inferiores a los registrados en sus estados financieros, se trató de un error formal carente de ánimo defraudatorio, que habría subsanado al corregir la documentación aportando un nuevo estudio de precios de transferencia que tuvo en cuenta las cifras de costos registrados en los estados financieros y un nuevo método para determinar el precio (márgenes transaccionales de utilidad operacional, MTU). Añadió que la Administración debió valorar los estudios de precios de sus vinculados económicos y las demás pruebas allegadas al expediente que brindaban certeza acerca de que sus operaciones se habían sometido al principio de plena competencia.

Afirmó que si bien algunas de las comparables que seleccionó para su estudio inicial de precios de transferencia incurrieron en pérdidas en el periodo bajo análisis, dicha circunstancia no era razón suficiente para su desconocimiento puesto que, para el efecto, era necesario que la Administración determinara las características económicas relevantes de la operación que pudieron dar lugar a las pérdidas, como mínimo en dos periodos fiscales, y si éstas circunstancias no reflejaban condiciones normales de negocio. Adujo que dichas circunstancias si fueron valoradas por su estudio de precios de transferencia y le correspondía a la Administración desvirtuarlas. Agregó que las pérdidas fueron a nivel neto y el análisis de la documentación comprobatoria es a nivel de margen bruto, por lo que un resultado negativo a nivel neto no tiene injerencia en la determinación del rango intercuartil, además de que, según las directrices de precios de



transferencia de la OCDE, solo se excluyen los resultados negativos reincidentes en varios periodos. Adujo que no incurrió en prácticas inadecuadas o manipulación artificial, pues no pagó precios altos a las partes relacionadas para reducir su rentabilidad en Colombia ni existió una intención de evasión del impuesto a cargo o prácticas impropias de precios de transferencia.

Señaló que no incurrió en inexactitud y que de llegar a considerarse lo contrario, se le debía exculpar por estar incurso en una circunstancia de error sobre la comprensión del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 119 a 130), para lo cual defendió que las inconsistencias en la DIPT, por las que fue sancionado en otro proceso, eran diferentes a las irregularidades que motivaron los actos enjuiciados, razón por la cual, la legalidad de los actos sancionadores no condicionaba la de los actos de determinación oficial demandados.

Adujo que era improcedente la corrección de la documentación comprobatoria en esta instancia procesal, toda vez que, con ella se distorsionaba la concordancia que debe existir entre esta y la DIPT, por lo que, no puede ser valorada como medio de prueba idóneo. Agregó que, en todo caso, fue inoportuna su presentación, porque a la luz del artículo 8.º del Decreto 4349 de 2004, dicha oportunidad feneció el 30 de junio del año siguiente al año gravable al que correspondía la información. Aseguró que al presentar un nuevo informe de precios de transferencia la contribuyente aceptó que el primer estudio que presentó era errado, sin embargo, con la modificación no acogió las glosas planteadas en los actos enjuiciados. Agregó que los otros medios de prueba allegados por la demandante resultan inconducentes para desvirtuar los razones que motivaron los actos enjuiciados, *i.e.* que los costos de ventas informados en su documentación comprobatoria eran inferiores a los registrados en sus estados financieros y que no todas las compañías incluidas en el estudio de precios eran comparables.

Agregó que la actora debía probar que su margen bruto de rentabilidad era el reportado en la documentación comprobatoria y no el reflejado en el estado de resultados. Planteó que no fue el método aplicado lo que afectó el estudio de precios de transferencia, sino la manipulación de los datos contables y financieros presentados en la documentación comprobatoria, frente a lo cual la demandante argumentó que la diferencia provenía de la aplicación del método de costo adicionado, lo cual no coincidió con el método de precio de reventa seleccionado por la misma. Así, mientras se presentó un estudio de precios de transferencia utilizando el método de precio de reventa, cuando se hizo la investigación y se encontraron inconsistencias en la información reportada, la respuesta de la actora fue que el método utilizado había sido otro.

Afirmó que la demandante solo discutió la exclusión de una de las sociedades del set de comparables, la cual fue reincorporada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; sin embargo, respecto de las demás sociedades excluidas no realizó una oposición cierta, real y asertiva. Manifestó que, contrario a lo expuesto por la actora, tres de las sociedades fueron rechazadas como comparables por presentar operaciones con vinculados diferentes a ingresos y egresos, y no por presentar pérdidas operativas. Argumentó que la única sociedad que reflejaba pérdidas operativas era Jaco Electronics, la cual se torna inverificable por su localización y jurisdicción fiscal, además de que por dedicarse a negocios de componentes electrónicos se podría pensar que no corresponden a la actividad principal de la demandante.



Planteó que la demandante incurrió en la conducta que reprime la sanción por inexactitud, sin que tuviera causa en un error respecto del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente los actos demandados, solo para reducir la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad en materia punitiva, sin condenar en costas (ff. 176 a 197). Frente a la diferencia en el valor reportado como costo de ventas en la documentación comprobatoria y en los estados financieros, juzgó que la actora no explicó de manera satisfactoria las razones de tal diferencia, sino que se limitó a desarrollar la definición del método de costo ajustado a pesar de que el método aplicado en el estudio de precios de transferencia fue el de precio de reventa. Consideró que dado que la demandante realizó operaciones de compra de mercancía para reventa, el método más acorde para el análisis de comparabilidad era este último, puesto que se utiliza para distribuidores que no añaden valor a los productos. Por ello, concluyó que era improcedente la solicitud presentada en la demanda de aplicar otro método para determinar el margen de utilidad.

Manifestó que, considerando la diferencia entre las cifras de utilidad bruta reportadas en la documentación comprobatoria y en los estados financieros, la demandante obtuvo un margen inferior al rango mínimo, por lo que era procedente el ajuste a la mediana del rango realizado por la demandada. Estimó que las compañías que hubieran incurrido en pérdidas no podían incluirse como comparables, porque no se ajustan a las condiciones de la demandante. En audiencia inicial el tribunal negó la solicitud de suspensión por prejudicialidad al concluir que los fundamentos de la mencionada sanción y los actos enjuiciados no estaban relacionados, decisión que no fue objeto de recurso (f. 159).

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 210 a 215). Insistió en la procedencia de la corrección voluntaria de la documentación comprobatoria en cualquier tiempo, para lo cual, resaltó que esta corporación así lo aceptó mediante sentencia del 16 de noviembre de 2016 (exp. 21226, CP: Hugo Fernando Bastidas). Adujo que dado que la Administración no cuestionó dicho estudio el mismo se constituyó como plena prueba de que las operaciones que celebró con sus vinculadas se habían sometido al principio de plena competencia. Recalcó que no tuvo ánimo defraudatorio. Alegó que el tribunal vulneró su derecho al debido proceso y de defensa por haber omitido valorar todas las pruebas que daban certeza de que sus operaciones con vinculados económicos cumplieron con el régimen de precios de transferencia, específicamente, se refirió al predicho estudio y a los informes de precios de transferencia de sus vinculadas; al tiempo que al análisis que realizó una firma especializada, el cual concluyó que, contrario a lo informado por el *a quo*, el método más acorde para su análisis de comparabilidad era el de TU.

Reiteró la procedencia como comparables de las compañías que incurrieron en pérdidas al resaltar que habían sido desechadas sin mayor análisis, y que ni la regulación ni las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE desestiman comparables con pérdidas ya que se requiere analizar su composición y eventuales diferencias frente a la actividad de la sociedad. Agregó que la pérdida producida y comparada no es operativa sino del negocio en conjunto, por lo que la utilidad o costos comparable no se afecta. Agregó que las pérdidas en discusión fueron brutas y que, de conformidad con su nuevo estudio de precios de transferencia, las únicas entidades que pueden ser rechazadas son



aquellas que presenten pérdidas operativas recurrentes. Recalcó que el Decreto 4349 de 2004 establecía que los comparables que obtienen pérdidas y satisfacen el análisis de comparabilidad no deben ser rechazadas por el solo hecho de presentar pérdidas. Relató que el proceso adelantado contra la sanción por inconsistencias en su DIPT fue fallado a su favor. Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud alegando únicamente la causal exculpatoria por error respecto del derecho aplicable.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales. Especialmente resaltó que, dado que el proceso adelantado contra la multa impuesta por inconsistencias en su DIPT fue resuelto a su favor y no fue objeto de apelación, manifestó que esta decisión debe ser concordante con dicho fallo (ff. 242 a 245). La demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró la nulidad parcial de dichos actos, solo para adecuar el valor de la multa por inexactitud a la norma posterior favorable, sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si, el nuevo estudio de precios de transferencia fue presentado de manera oportuna y, por ende, constituye plena prueba para verificar el cumplimiento del régimen de precios de transferencia; si el tribunal vulneró el debido proceso de la actora por desconocer los otros medios de prueba allegados para corroborar que los costos de venta en discusión acataron el principio de plena competencia. Resuelto lo anterior, de ser el caso, la Sala definirá si la Administración podía rechazar compañías incluidas como comparables en el estudio inicial de precios de transferencia por haber incurrido en pérdidas en el periodo en discusión. Si la decisión de esas cuestiones fuera desfavorable a la apelante, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta.

Se resalta que la actora no presentó en su apelación argumentos dirigidos a discutir la diferencia hallada por la demandada en la cifra reportada como utilidad bruta en la documentación comprobatoria y en los estados financieros que, al ser parte de la fórmula empleada en el método de precio de reventa seleccionado por la demandante, generó una modificación del margen de utilidad de la parte analizada, contrastado a su vez con el margen de las comparables, por lo cual la Sala no se referirá a este aspecto de los actos demandados.

Adicionalmente, la Sala se abstendrá de analizar el cargo de impugnación y de alegatos de apelación asociado a la correlación que debe existir entre el proceso adelantado contra la sanción por inconsistencias en la DIPT y este proceso, porque es un reparo que propone abrir de nuevo la discusión sobre una controversia que fue zanjada por el tribunal en audiencia inicial y no fue objeto de recurso, lo que conllevaría a incurrir en un fallo incongruente y violatorio de los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la contraparte.

2- Respecto a la corrección del informe de precios de transferencia, la demandante aduce que la oportunidad para corregir voluntariamente la documentación comprobatoria carecía de límite temporal puesto que la ley no preveía ninguna exigencia al respecto y, que así lo reconoció esta Sección en sentencia del 16 de noviembre de 2016 (exp. 21226,

CP: Hugo Fernando Bastidas). Por ello, alega que el nuevo estudio que presentó con ocasión de la presentación de la demanda es prueba de que las operaciones de compras que celebró con sus vinculados cumplieron el principio de plena competencia de conformidad con la nueva muestra de comparables seleccionadas y el nuevo método aplicado. En contraste, la demandada manifiesta la extemporaneidad de la corrección de la documentación comprobatoria, porque según el artículo 8.º del Decreto 4349 de 2004, dicha oportunidad feneció el 30 de junio del año siguiente al año gravable al que correspondía la información. Al tiempo que alega que el nuevo estudio no acoge las glosas planteadas en los actos enjuiciados en cuanto a costos de ventas y comparabilidad de compañías que incurrieron en pérdidas.

Sobre el particular, observa la Sala que lo que se debate y, por tanto, la decisión que demandan las partes, consiste en determinar si fue oportuna la corrección voluntaria a la documentación comprobatoria; y si, por consiguiente, ésta constituye plena prueba de que la transacción controlada cumplió el régimen de precios de transferencia.

2.1- Sobre la cuestión debatida la Sala ya se pronunció en la sentencia del 10 de octubre de 2018 (exp. 20751, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En consecuencia, el presente caso será juzgado atendiendo los fundamentos jurídicos expuestos en el mencionado precedente.

2.2- Según la tesis jurídica que se reitera, la documentación comprobatoria tenía una finalidad dual: por una parte, acreditar ante la Administración que el impuesto a la renta se autoliquidó observando el principio de plena competencia (en cumplimiento de las cargas de colaboración que por ley se deben a la Administración); y, por otra parte, servir como instrumento de fiscalización para la Autoridad tributaria, al ser el sustento de las modificaciones a las liquidaciones privadas cuando estas no reflejen la correcta aplicación de dicha máxima. Por ello, pese a que para la época de los hechos objeto de enjuiciamiento, no existía una norma expresa aplicable que determinara la oportunidad para corregir la documentación comprobatoria, el momento para efectuar dicha corrección se agota una vez la Autoridad profiere el requerimiento especial en relación con la autoliquidación de renta del año al que correspondan las transacciones con partes vinculadas, o la ampliación al mismo, pues en esa instancia del procedimiento se fija el debate tributario mediante la propuesta de modificación que efectúa la Administración en torno a la autoliquidación privada (artículos 703, 704 y 711 del ET). Con posterioridad a esa instancia del procedimiento, las modificaciones que se efectúen deben atender a los planteamientos presentados por la Administración en el señalado requerimiento, porque una vez aquella propone una modificación a la liquidación privada del impuesto, la interpretación de los artículos 590 y 709 *ejusdem* limitan la posibilidad de que el contribuyente corrija voluntariamente su documentación.

Así pues, con sustento en ese precedente judicial, precisa la Sala que está vedado al contribuyente, con ocasión del escrito de demanda, corregir voluntariamente la documentación comprobatoria para presentar un nuevo estudio de precios de transferencia, puesto que el tema de prueba y la utilidad demostrativa de este último se agotan ante la Autoridad tributaria que usa dicha documentación como instrumento de fiscalización. Aceptar una actuación contraria implicaría un abierto desconocimiento del principio de preclusión probatoria y del derecho de contradicción que asiste a la Administración en materia probatoria.

2.3- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio planteado, la Sala constata que si bien con el recurso de reconsideración, interpuesto ante la Administración el 21 de agosto de 2013, la contribuyente indicó que contrató un nuevo estudio de precios de

transferencia (f. 320 caa2), dentro del expediente administrativo no hay constancia del mencionado informe y, solo hasta la presentación de la demanda se verificó que la contribuyente allegó un nuevo estudio de precios correspondiente al año en discusión, en donde se seleccionó un método diferente al inicialmente aplicado y se eligieron nuevas comparables para adelantar el análisis de comparabilidad (f. 56 a 94).

2.4- Así, la Sala resalta que la nueva documentación comprobatoria pretendía corregir voluntariamente la inicialmente presentada, pero como únicamente fue allegada con el escrito de la demanda, se advierte que la Administración no contó con la oportunidad de conocer las variaciones introducidas al informe de precios de transferencia durante el curso de la actuación administrativa; ni tuvo la posibilidad de evaluar si la nueva documentación acreditaba o no la declaración de renta objetada con el requerimiento especial. De modo que no tuvo ocasión para variar el planteamiento esbozado inicialmente frente a la fiscalización de la autoliquidación debatida. En consecuencia, de conformidad con el fundamento jurídico 2.2 de esta providencia, le estaba vedado al contribuyente corregir voluntariamente la documentación comprobatoria con ocasión de la presentación de la demanda, porque el tema de prueba y la utilidad demostrativa del estudio de precios de transferencia se agotan ante la Autoridad tributaria, y para garantizar dicha premisa el nuevo informe debió haberse presentado ante la demandada con anterioridad a la notificación del requerimiento especial, o su ampliación. No prospera el cargo de apelación.

3- En cuanto al cargo relacionado con la vulneración al debido proceso, en concreto se debe determinar si el tribunal vulnera aquel derecho al omitir valorar las demás pruebas allegadas al proceso, esto es, un extracto de una opinión de una firma especializada donde se aduce que los precios de transferencia que utilizó la actora en las compras de inventarios a sus vinculadas son consistentes con el principio de valor de mercado (f. 55) y el estudio de precios de transferencia de una de sus vinculadas del exterior, de las que la demandante afirma se constata que los costos de venta en discusión acataron el principio de plena competencia. Dado que ese asunto también fue materia de estudio en la providencia del 10 de octubre de 2018 (exp. 20751, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala fallará la presente controversia atendiendo a los fundamentos allí fijados.

Al tenor de ellos, no se quebrantó la máxima invocada por la actora, pues lo cierto es que en lo que se refiere a la acreditación del cumplimiento del régimen de precios de transferencia (tema de prueba), el artículo 260-4 *ibidem* determinó expresamente que esa circunstancia debía «demostrarse» a través de la documentación comprobatoria (medio probatorio conducente). De tal suerte que, en los términos del artículo 743 del ET, aún vigente, dicho medio de prueba resultaría «idóneo» o conducente para acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia. Esto no implica que exista una tarifa legal en materia de precios de transferencia, pues tanto la autoridad como el contribuyente podrán aportar, ya sea al procedimiento administrativo o al proceso judicial, medios de prueba adicionales que de acuerdo con las reglas de la sana crítica permitan controvertir o afirmar los análisis y conclusiones que formule la documentación comprobatoria. Al efecto, tendrán que ser pruebas conducentes, pertinentes y útiles para hacer prevalecer la realidad jurídica de las partes y el derecho de defensa; y le corresponde al juez, en cada caso, evaluarlas y desestimar aquellas que incumplan los requisitos propios de los medios de prueba.

En el caso de la opinión de experto aportada por la demandante se plantea que los precios de transferencia que utilizó la actora en las compras de inventarios a sus vinculadas, que impactan directamente su costo de ventas, son consistentes con el principio de valor de mercado, y que los resultados de la demandante son consistentes



con los de entidades comparables y suficientes para inferir que no está pagando precios altos para reducir su rentabilidad en Colombia. En este caso, la Sala considera que en cada caso particular se debe evaluar si la opinión rendida es lo suficientemente sólida, clara, exhaustiva y precisa para coadyuvar a resolver de fondo la litis, pero sin aportar conclusiones jurídicas relativas al sometimiento al principio de plena competencia en el marco del régimen de precios de transferencia. Este criterio, que fue afirmado en la sentencia del 05 de noviembre de 2020 (exp. 21990, CP: Julio Roberto Piza), cabe reiterarlo en este caso; lo cual no conlleva una restricción a que se puedan comprobar mediante opiniones expertas hechos no jurídicos que sean relevantes dentro del estudio de precios de transferencia. En el caso concreto, la opinión aportada se aparta de esta exigencia pues se dirige a afirmar que la transacción controlada cumplió el principio de plena competencia, que los resultados de la actora no se ven alterados por prácticas inadecuadas de precios de transferencia o una manipulación artificial de sus utilidades y que la administración basó su solicitud de ajuste a la renta en una formalidad y no en que exista una intención de evasión del impuesto o prácticas impropias de precios de transferencia.

Respecto del estudio de precios de transferencia de una vinculada venezolana con el cual se busca acreditar que la transacción controlada cumplió el principio de plena competencia, como se explicó anteriormente, esta prueba no es conducente para tal fin, pues el cumplimiento de dicho principio debe soportarse con el estudio de precios de transferencia realizado para la transacción controlada del caso, esto es, la compra de inventarios a vinculados del exterior.

No prospera el cargo de apelación.

4- Sostiene la recurrente que el rechazo de las compañías comparables que incurrieron en pérdidas en el periodo en discusión, careció del análisis requerido para ello pues se requiere analizar su composición y eventuales diferencias frente a la actividad de la sociedad. Agregó que la pérdida producida y comparada no era operativa sino bruta por lo que la utilidad o costos comparable no se afectó, además de que no fue una pérdida recurrente. En el otro extremo, la demandada afirma que se rechaza la compañía comparable porque fue la única de la muestra que incurrió en dichas pérdidas y su inclusión hubiera distorsionado el margen de comparabilidad del resto de las compañías. Aduce que la carga de probar el promedio de los dos últimos años de las pérdidas en discusión era del contribuyente, quien en cumplimiento del deber de presentar el estudio de precios debió incluirlo y no lo hizo.

En concreto, le corresponde a la Sala estudiar si para desconocer a una compañía como comparable es suficiente con advertir que la misma incurrió en pérdidas o, si como lo aduce la demandante, es necesario adelantar un análisis que demuestre su falta de comparabilidad y que se trata de pérdidas operativas que afectan el margen comparado.

4.1- Como parte del análisis de comparabilidad que debe llevarse a cabo para la correcta aplicación del principio de plena competencia, es preciso identificar las comparables potenciales, lo cual implica determinar las características que deben cumplir las transacciones no controladas para ser consideradas como comparables de acuerdo con los cinco factores de comparabilidad. Al efecto, la versión del artículo 260-3 del ET que se encontraba en vigor en el periodo gravable 2008 establecía que, en cada caso, dependiendo del método seleccionado, la comparabilidad de las operaciones se determinaba atendiendo a los atributos de las operaciones listados en la propia disposición, como eran: (i) las características del tipo de transacción –financiamiento, prestación de servicios, concesión de un derecho de uso o enajenación–; (ii) las funciones

o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos por las partes; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado¹; y, (v) las estrategias de negocio. A continuación, determinadas las comparables y seleccionado el método más apropiado, se determina el rango de plena competencia.

La normativa referida contempla que, se entiende que las operaciones controladas, con las llevadas a cabo entre partes independientes, son asimilables cuando, evaluados los hechos y circunstancias de las operaciones analizadas, cumplen con los cinco factores de comparabilidad y que, en caso de verificarse diferencias, éstas no afectan de manera significativa el precio o margen de utilidad, o sean superables mediante ajustes técnicos económicos razonables. A partir de este entendido, entidades seleccionadas como comparables que cumplen los factores de comparabilidad y, como tal, son comparables fiables, no deben ser rechazadas por el solo hecho de haber incurrido en pérdidas. Una transacción no controlada que genere pérdidas debe desencadenar en una mayor investigación para determinar si las pérdidas no reflejan las condiciones comerciales normales o reflejan un nivel de riesgo que no es comparable al asumido por el contribuyente en sus operaciones controladas; al tiempo que deben determinar si la pérdida afecta los indicadores financieros que se analizan en el método elegido.

4.2- Atendiendo a todas esas circunstancias, precisa la Sala que para una debida motivación del acto que rechaza una comparable, la Administración debe constatar, a partir de la documentación comprobatoria, el cumplimiento de los factores de comparabilidad y la fiabilidad de la comparable seleccionada. Ello, con la finalidad de que el destinatario de la actuación y quien ejerce el control de legalidad puedan inferir, a partir de la lectura de la decisión, cuáles fueron las razones que llevaron a concluir que no se cumplieron con los criterios de comparabilidad y, por ende, deben rechazarse. Así, siendo insuficiente únicamente alegar como sustento de los actos el resultado de los estados financieros de las comparables, sin aducir como de ese hecho se constata una diferencia en las características económicas de las mismas y cómo afecta el precio o margen de utilidad.

4.3- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio se encuentran acreditados en el plenario los siguientes hechos:

(i) Previo requerimiento de la demandada (f. 9 caa1), la actora aportó la documentación comprobatoria de la DIPT del año gravable 2008 (ff. 22 a 69 caa1), por medio de la cual reportó:

(a) La elección del método de precio de reventa (PR) para la elaboración del estudio de precios de transferencia (f. 47 caa1).

(b) La selección de la propia demandante como parte a examinar (f. 53) y de 19 compañías comparables (f. 56 y 57), extranjeras, entre las que se encuentran Fajobe y Facó Electronics INC.

(c) La determinación del margen bruto para Facó Electronics INC durante el periodo 2008 en 35,85%.

¹ Como la ubicación geográfica, el tamaño del mercado, el nivel del mercado, el nivel de la competencia en el mercado, la posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, el poder de compra de los consumidores, los reglamentos gubernamentales, los costos de producción y transporte y la fecha y hora de la operación.

(ii) Al responder el Requerimiento Ordinario nro. 100211230000142, el 22 de marzo de 2012, la actora aportó el estado de resultados de la compañía Faco Electronics INC de los años 2005 a 2008, en donde reportó utilidades brutas en todos los periodos y pérdidas operacionales únicamente en el primer y el último año. De igual forma, allegó la descripción de la actividad de esta con una explicación sumaria del desarrollo de sus operaciones (ff. 219 y 220 caa2).

(iii) Previa verificación de la documentación comprobatoria, el 17 de junio de 2013, la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000415 (ff. 301 a 312 caa2), con la que modificó la declaración corregida del impuesto sobre la renta, presentada por la actora el 04 de octubre de 2010, correspondiente al año gravable 2008, en el sentido de disminuir los costos de ventas, como resultado de ajustar a la mediana del rango el margen de utilidad de las transacciones compra de inventarios a vinculadas. Ello, para lo que interesa al caso, porque la Administración rechazó a las dos compañías que incurrieron en pérdidas (Faco Electronics INC y Fajobe) y a cuatro compañías por «*presentar operaciones con compañías vinculadas*» (que no fueron objeto de discusión por la actora), y recalculó el rango intercuartil determinando un cuartil inferior de 16,35% y una mediana en 19,98%; mientras que el margen bruto de la transacción controlada era 13,22% (también disminuido por diferencias en la cifra reportada como utilidad bruta en los estados financieros y en la documentación comprobatoria), es decir, por fuera del rango.

Explícitamente señaló la demandada que «*se rechazan las compañías que presentan pérdidas bajo el supuesto que las mismas fueron ocasionadas por situaciones particulares de cada empresa y por descripción es posible que dichas sociedades hayan realizado una actividad económica diferente a la compañía objeto de análisis de este caso*».

(iv) El 17 de julio de 2014, se profirió la Resolución nro. 900.060 (ff. 355 a 362 caa2), que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, en la que la demandada aumentó los costos de ventas, como consecuencia de incluir a Fajobe como comparable. Ello, porque esta compañía había incurrido en pérdidas operacionales y eran las utilidades brutas las únicas que habían hecho parte de la fórmula con la cual se aplicó la fórmula del método PR. Por consiguiente, recalculó el rango intercuartil determinando un cuartil inferior de 15,39%, una mediana de 19,28% y un cuartil superior de 28,15%.

4.4- De conformidad con lo expuesto, la Sala resalta que en los actos enjuiciados la demandada solo desconoció una compañía por haber incurrido en pérdidas en el año en discusión, *i.e.* Faco Electronics INC. Respecto a la misma, no señaló las razones por las cuales, más allá de la situación de pérdida, no era una comparable fiable por no cumplir los factores de comparabilidad; aquella solo se limitó a sustentar el acto liquidatorio a partir de supuestos y posibilidades.

En definitiva, la Administración se limitó a plantear que la compañía que incurrió en pérdidas se rechaza «*bajo el supuesto que las mismas fueron ocasionadas por situaciones particulares y por descripción es posible que dicha sociedad haya realizado una actividad económica diferente*». Así pues, está demostrado que, a partir de la determinación oficial del tributo, la demandante no contó con la información necesaria para controvertir la decisión enjuiciada, porque la demandada no fundamentó la decisión en hechos claros, puntuales y suficientes, sino en suposiciones que no discutían los criterios de comparabilidad para entender que la operación *sub examine* no era comparable con la de la contribuyente.

4.5- Sin embargo, la Sala resalta que, de conformidad con las pruebas reseñadas, los actos enjuiciados determinaron el cuartil inferior en 15,39%, la mediana en 19,28% y el cuartil superior en 28,15%. Mientras que, según se verifica en la documentación comprobatoria, el margen bruto determinado para la compañía comparable en discusión durante el periodo 2008 fue de 35,85%; y el de la contribuyente de 13,22%. Por consiguiente, si la Sala incluye dicha compañía como comparable, la mediana aumentaría. En esa medida, con fundamento en el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970), que impide al juez hacer más desfavorable la situación del apelante único, la Sala se abstiene de incluir aquella compañía como comparable, para así evitar aumentar la mediana del rango intercuartil y con ello el rechazo del costo de ventas.

5- En relación con la imposibilidad de la Administración de ajustar a la mediana del rango las transacciones controladas por la ausencia de esquemas de defraudación, la Sala resalta que es criterio reiterado de esta corporación² que el régimen de precios de transferencia adoptado por nuestra legislación impone la realización de ajustes en la valoración de transacciones entre entidades vinculadas, para aproximarlas a un marco de competencia económica, independientemente de la concurrencia de esquemas de defraudación. En este sentido, el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET dispuso que cuando quiera que el contribuyente estuviese por fuera del rango ajustado, a efectos fiscales, el precio o margen de utilidad de las transacciones controladas correspondería al de la mediana del rango, siendo indiferente constatar si los negocios en cuestión se orientaban, o no, a trasladar artificialmente utilidades al exterior, pues ese análisis no hace parte de la estructura de la norma dirigida a afincar el principio de plena competencia. No prospera el cargo de apelación.

6- Respecto a la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, argumenta la apelante que se le debía exculpar por estar incurso en una circunstancia de error de apreciación. Específicamente señaló que se trataba de diferencias de criterio respecto a la naturaleza de los costos de venta como a su correcta determinación sin que hubiera sido errónea la información suministrada. En el caso objeto de enjuiciamiento, observa la Sala que en la apelación la demandante no alegó, ni intentó probar, que no existía adecuación típica entre su conducta y la descripción legal de la infracción, sino que insistió en estar incurso en una causal de exoneración punitiva. Así, el análisis de la Sala debe limitarse a pronunciarse sobre la causal invocada.

6.1- Al respecto, la Sala ha señalado que el autor de una infracción tributaria puede ser exculpado al demostrar que concurrió al caso alguna circunstancia constitutiva de error en la aplicación del derecho, que no sobre los hechos del caso, supuesto que exonera al contribuyente de la consecuencia punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Lo anterior, sin que la mera invocación de este precepto sea suficiente para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

6.2- En vista de que en el caso enjuiciado el contribuyente alegó la subsunción a la causal de exoneración punitiva alegando discrepancia respecto de los hechos del caso y aduciendo un diferencia de criterio respecto a la correcta determinación de los costos sin justificar en qué consistió el error en la aplicación del derecho resulta improcedente exculpar al demandante de la consecuencia punitiva por la infracción cometida puesto que no demostró estar incurso en una circunstancia de error respecto al derecho aplicable. No prospera el cargo de apelación.

² Sentencia del 05 de noviembre de 2020 (exp. 21990, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



Por las razones expuestas corresponde a la Sala confirmar la sentencia proferida por el tribunal.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. Reconocer personería a Juan Carlos Benavides Parra, como apoderado de la demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 227).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. 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