



**PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (DIIPT) – Objeto / FINALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA – Principio de plena competencia / CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA - Procedencia / CORRECCIÓN PROVOCADA DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA - Procedencia / POTESTAD DEL CONTRIBUYENTE DE ELEGIR CUALQUIER MÉTODO PARA SUSTENTAR LA ADECUACIÓN DE OPERACIONES CON VINCULADOS ECONÓMICOS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Procedencia**

El Estatuto Tributario estableció dos deberes formales especiales como parte fundamental del régimen de precios de transferencia: el de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), y el de preparar y enviar la documentación comprobatoria que sirve de soporte a la misma. Estos deberes formales, impuestos por la ley, tienen por objeto posibilitar la labor de fiscalización administrativa, por cuanto permiten determinar si el contribuyente autoliquidó el impuesto de renta observando las exigencias del régimen de precios de transferencia. El Decreto 4349 de 2004, vigente para el año gravable objeto de los actos demandados, establecía el deber del contribuyente de remitirle a la Administración una documentación comprobatoria que contuviera, entre otros elementos, una exposición del método utilizado para determinar los precios, la contraprestación o la utilidad de las operaciones analizadas. Por su parte, el artículo 260-2 E.T., en su texto modificado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002, señalaba la facultad del contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia de acudir a cualquiera de los métodos autorizados por la ley para el análisis de las operaciones con vinculados económicos, teniendo en cuenta el que fuera más apropiado según las transacciones analizadas (...) Según lo ha sostenido la Sala, la documentación comprobatoria constituye el medio de prueba para demostrar ante la Administración que las operaciones consignadas en la declaración informativa y analizadas en la misma documentación comprobatoria, se ajustaron al principio de plena competencia. (...) En anteriores oportunidades, esta Sección había reconocido la posibilidad de corregir la declaración informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria, así como el deber de la Administración de tener en cuenta tales correcciones en el proceso de fiscalización que adelante contra el contribuyente, aun cuando la normativa entonces vigente no contemplaba expresamente el supuesto de corrección de estos documentos (...) Así, independientemente de que la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia o de la documentación comprobatoria sea sancionable, dichas correcciones debían ser examinadas por la Administración, a efectos de determinar si las operaciones registradas por el contribuyente con sus vinculados económicos se ajustaron al principio de plena competencia. Por otra parte, una vez se ha expedido y notificado el requerimiento especial, las correcciones de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria presentadas por el contribuyente se tienen como correcciones provocadas por la Administración, y deberán circunscribirse a las objeciones planteadas por la Autoridad tributaria (...) Si bien la demandante no calificó directamente el nuevo análisis como corrección del primero, ello no puede derivar, a juicio de la Sala, en el desconocimiento por parte de la Administración del análisis presentado con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. La simple diferencia entre la información contenida en el estudio de precios de transferencia original y la presentada con la respuesta al



requerimiento especial no justifica desestimar la segunda sin consideración alguna, dado el propósito del requerimiento especial como acto previo dentro del procedimiento de determinación tributaria, y la posibilidad expresa que le otorga la ley al contribuyente de explicar en dicha ocasión procesal los términos de su declaración tributaria, y de allegar pruebas que sustenten su posición (arts. 707, 744-3 E.T.) Según el artículo 260-2 E.T. arriba citado, el contribuyente puede acudir a cualquiera de los métodos allí contemplados para sustentar la adecuación de sus operaciones con vinculados económicos con el régimen de precios de transferencia, teniendo en cuenta el método que sea más adecuado para el análisis de sus propias operaciones. Si el contribuyente tiene la potestad de corregir su documentación comprobatoria, incluso con ocasión del requerimiento especial, no puede censurarse el hecho de que en dicha ocasión haya acudido a explicar sus transacciones con base en otro método apropiado para las transacciones analizadas y reconocido en las normas de precios de transferencia, ni desestimarse tal información por no haber utilizado el mismo método de análisis que el indicado en la documentación comprobatoria inicial, para acudir a este último. (...) En este caso, la demandante presentó con la respuesta al requerimiento especial otro análisis de sus transacciones con compañías vinculadas (distinto a la inicial), con el cual sustentó que sus operaciones con vinculadas se ajustaban al principio de plena competencia. En cambio, la DIAN no sustentó por qué no cabía acudir a un método de análisis de transacciones distinto al de TU utilizado en la documentación comprobatoria inicial, ni cómo ese nuevo análisis derivaba en una variación sustancial de las operaciones analizadas, ni que un método distinto impidiera evaluar dichas operaciones frente al régimen de precios de transferencia, o que los resultados obtenidos en el análisis fuesen producto de una manipulación de las normas. La variación en el método de análisis no conlleva, por sí sola, desconocer las condiciones o el valor de las transacciones con vinculados económicos; y si así fuere, le correspondía a la Administración sustentar esa conclusión como presupuesto para desestimar la corrección a la documentación comprobatoria. Por ello, la Sala considera que no se encuentra acreditada la objeción de la DIAN frente a la sentencia de primera instancia, por lo que concluye que debe desestimarse el recurso de apelación presentado por la Administración tributaria, y confirmar la sentencia apelada.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO- ARTÍCULO 707 / ESTATUTO TRIBUTARIO- ARTÍCULO 744-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO- ARTÍCULO 260-2

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., treinta (30) de julio de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00195-02(23534)**

**Actor: UNIFI LATIN AMERICA S.A.**



**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 9 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 11 de febrero de 2010, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió Liquidación Oficial de Revisión modificando la declaración de renta del año gravable 2006, presentada por la sociedad UNIFI LATIN AMERICA S.A.; y de la Resolución No. No. [sic] 9000023 del 1º. de marzo de 2011 mediante la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió recurso de reconsideración contra la primera, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

**SEGUNDO:** como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2006 presentada por la sociedad UNIFI LATIN AMERICA S.A.

**TERCERO.** No se condena en costas a la parte demandada de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

(...)”

**ANTECEDENTES**

El día 24 de abril de 2007, la sociedad Unifi Latin America S.A. presentó declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, en la cual liquidó un saldo a favor de \$306.761.000<sup>2</sup>.

El 20 de junio de 2007, la sociedad presentó declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2006, en la que consignó operaciones de ingreso por \$3.133.831.000, y operaciones de egreso por \$4.769.569.000, realizadas con la sociedad Unifi Inc. (Estados Unidos de América)<sup>3</sup>.

Previa solicitud de la DIAN, la sociedad remitió a la Administración tributaria copia de un estudio de precios de transferencia como documentación comprobatoria soporte de la declaración informativa<sup>4</sup>. En dicho estudio se analizan las operaciones de venta neta de inventarios producidos y de compra neta de inventarios para producción con base en el método de Márgenes Transaccionales de Operación (TU), y se concluye que las operaciones analizadas se encontraban por debajo de los rangos intercuartiles calculados para dichas operaciones.

<sup>1</sup> Folio 342 vto., c.p.

<sup>2</sup> Folio 14, c. a.

<sup>3</sup> Folio 6, c. a.

<sup>4</sup> Folios 18 a 100, c. a.



Posteriormente, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 900008 del 22 de mayo de 2009, en el cual propuso modificar la declaración privada de renta correspondiente al año gravable 2006, ajustando el valor del ingreso por concepto de venta de inventarios a sus vinculados económicos, tomando como base el margen de utilidad correspondiente a la mediana del rango determinado en el estudio de precios de transferencia mencionado. Para ello, propuso la adición de \$5.008.479.000 a los ingresos brutos operacionales, así como la imposición de una sanción por inexactitud por \$1.456.254.000<sup>5</sup>.

El 24 de agosto de 2009, la demandante dio respuesta al Requerimiento Especial nro. 900008 del 22 de mayo de 2009, en el cual se opuso a la modificación propuesta en el requerimiento especial. Como fundamento de su oposición, presentó en la misma respuesta un análisis segmentado de las operaciones de compra y venta realizadas, junto con facturas de las mismas, y una comparación de las operaciones analizadas con otras operaciones efectuadas entre su vinculada y terceros<sup>6</sup>.

El 11 de febrero de 2010, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900003, en la que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 de la demandante, ajustando a la mediana el valor de la operación de venta de inventarios según el método utilizado en la documentación comprobatoria (TU), para lo cual añadió la suma de \$461.555.000 al renglón de ingresos brutos operacionales, y disminuyendo la pérdida líquida en esa misma suma. Igualmente, impuso una sanción por \$258.470.000, según el artículo 647-1 E.T.<sup>7</sup>

Luego de la presentación del recurso de reconsideración procedente, la DIAN expidió la Resolución 900023 del 2 de marzo de 2011, por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración presentado, confirmando la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900003 del 11 de febrero de 2010<sup>8</sup>.

## **DEMANDA**

### **1. Pretensiones**

La sociedad Unifi Latin America S.A., por intermedio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

“1.1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 11 de febrero de 2010, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la Compañía por el año gravable 2006.

1.2. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900023 del 1 de marzo de 2011, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto mencionado en el numeral anterior, confirmándolo.

---

<sup>5</sup> Folios 120 a 132, c. a.

<sup>6</sup> Folios 134 a 367, c. a.

<sup>7</sup> Folios 365 a 395, c. a.

<sup>8</sup> Folios 446 a 474, c. a.

<sup>9</sup> Folios 2 y 3, c. p.



1.3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.3.1. Declarando que el valor incluido dentro del renglón de la declaración de renta correspondiente a pérdidas fiscales por el año 2006 (\$2.357.152.000) es correcto, y que como consecuencia de ello no hay lugar a la imposición de la sanción por reducción de pérdidas.

1.3.2. Declarando en todo caso que la sanción por reducción de pérdidas es improcedente, por existir diferencias de criterio entre la Compañía y la DIAN sobre la interpretación y alcance, entre otras disposiciones, de los artículos 260-1 y 260-2 del E.T.

1.3.3. Declarando que las pérdidas fiscales ilegítimamente cuestionadas por la DIAN, podrán ser amortizadas íntegramente, debidamente reajustadas, a partir de cuando se ponga fin a este litigio.

1.3.4. Declarando que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por la Compañía por el año gravable 2006 está en firme, y ordenando el archivo del expediente que por este particular se hay abierto en contra de ella, y

1.3.5. Declarando que no son de cargo de UNIFI las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.4. En caso de que las resultas del proceso no sean favorables a mi representada, de manera subsidiaria solicito que se reconozca que cualquier pago de la sanción por reducción de pérdidas, debe hacerse sin recargo adicional alguno distinto de la actualización prevista en el artículo 670 del E.T., todo ello de conformidad con lo expresado por el Consejo de Estado en la sentencia del 10 de febrero de 2011, expediente No. 17909, en la que esa Corporación dijo lo siguiente: (...)"

## **2. Normas violadas**

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 numeral 9 de la Constitución Política; los artículos 260-1, 260-2, 647-1, 703, 711, 742, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario, y los artículos 2 y 35 del Código Contencioso Administrativo.

## **3. Concepto de violación**

### **Falsa motivación**

A juicio de la demandante, los actos demandados fueron indebidamente motivados dado que modificaron la declaración privada del impuesto de renta sin haber atendido a las explicaciones dadas en la respuesta al requerimiento especial, en las que se demostró que no se había violado el régimen de precios de transferencia.



Sostiene que para la DIAN, el simple hecho de que la información ofrecida en la respuesta al requerimiento oficial y las pruebas que la acompañaron (información segmentada de las operaciones con vinculadas, analizadas con otro método) fuese diferente de la contenida en la documentación comprobatoria original (que hace un análisis global), era suficiente fundamento para rechazar el análisis segmentado, y desestimar las pruebas presentadas con el requerimiento. Con ello, la DIAN niega que los contribuyentes puedan dar alcance, adicionar o corregir su documentación comprobatoria, para probar que sus operaciones con vinculadas extranjeras cumplen con el principio de plena competencia.

Los actos demandados pretenden aplicarle a la demandante las consecuencias del régimen de precios de transferencia, a pesar de que se demostró que sus operaciones se ubican dentro del rango intercuartil. La DIAN no ha demostrado que la demandante manipule las operaciones con sus vinculados, ni que haya cometido fraude.

Por otra parte, se presenta incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, comoquiera que se cambió la metodología para calcular el ajuste al ingreso entre un acto y otro. Además, en la liquidación oficial se cambió la sanción originalmente propuesta en el requerimiento especial: mientras que en el requerimiento se propuso la sanción por inexactitud del artículo 647 E.T., en la liquidación oficial se impuso una sanción diferente (por disminución de pérdidas, según el art. 647-1 E.T.).

### **Violación del principio del debido proceso y del derecho de defensa del contribuyente**

La DIAN desconoció el debido proceso y el derecho de defensa de la sociedad demandante, en la medida en que no analizó las explicaciones ofrecidas en la respuesta al requerimiento especial, y si lo hizo, fue de manera superficial, incompleta y equivocada, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. La simple oportunidad de presentar argumentos ante la Administración no es suficiente para proteger estos derechos, si los argumentos planteados no son examinados seriamente por la Administración al tomar su decisión.

### **Indebida aplicación del régimen de precios de transferencia**

El artículo 260-1 E.T. obliga a la DIAN a preparar un estudio oficial de precios de transferencia para soportar los cuestionamientos a los contribuyentes fiscalizados, lo que no ocurrió en el presente caso.

Además, la demandante demostró que no tiene un problema de precios de transferencia, por lo que no había lugar a exigirle el ajuste a la mediana. Aún si la DIAN hubiera encontrado que la empresa se encontraba fuera del rango intercuartil ajustado, ello no explicaría la manipulación de transacciones con sus vinculados económicos, lo cual tampoco ha sido demostrado por la Administración.

### **Improcedencia de la sanción por reducción de pérdidas**



La sanción por reducción de pérdidas impuesta por la Administración tributaria es improcedente, pues se origina en una disminución ilegal de pérdidas, producto de una adición de ingresos a la que no había lugar. Además, como lo sostuvo la propia Administración tributaria en varios conceptos, la sanción por rechazo o disminución de pérdidas solo procede cuando el contribuyente ha compensado las pérdidas rechazadas por la DIAN en declaraciones tributarias de años subsiguientes; lo que supone que si el contribuyente no ha compensado dichas pérdidas (como ocurre en este caso), no hay lugar a esta sanción.

Aún bajo el supuesto de que procediera su imposición, resulta que la sanción por reducción de pérdidas fue mal calculada, en la medida en que la DIAN no tasó su monto con base en el impuesto sobre la renta líquida gravable, sino con base en el impuesto a cargo, que está afectado por la sobretasa, la cual no debe ser considerada en el cálculo de esta sanción según el artículo 647-1 E.T.

Por último, la sanción por reducción de pérdidas debe descartarse en los casos en que hay una diferencia de criterios en la aplicación de la ley entre el contribuyente y la Administración, al igual que ocurre en la sanción por inexactitud. En tanto hay una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante, y los hechos declarados son completos y verdaderos, no procede la sanción impuesta en los actos demandados.

### **Adición a la demanda**

Mediante escrito presentado ante el Tribunal, la demandante adicionó el acápite de pruebas de la demanda original, para agregar un experticio sobre la validez técnica de la metodología utilizada por Unifi Latin America S.A. en el análisis de las operaciones con vinculados económicos planteado en la respuesta al requerimiento especial<sup>10</sup>.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>11</sup>:

Según la documentación comprobatoria que soporta la declaración informativa de precios de transferencia, las operaciones con vinculados económicos se analizaron utilizando el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad en la Operación (TU). Allí consta que el margen de rentabilidad en esas operaciones se encontraba por fuera de rango, por lo que debía ajustarse a la mediana, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 260-2 del E.T. La DIAN efectuó el ajuste teniendo en cuenta los datos de los estados financieros aportados por la empresa durante el proceso de investigación tributaria.

<sup>10</sup> Folios 184 a 196, c. p.

<sup>11</sup> Folios 133 a 174 c. p.



No hay incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, en la medida en que hay identidad en los hechos que se glosan en tales actos: La diferencia estriba en que el cálculo del ajuste en el requerimiento se hizo siguiendo una regla de tres, mientras que en la liquidación oficial se tuvieron en cuenta las implicaciones del método TU para el cálculo del ajuste. La liquidación oficial benefició al contribuyente en este punto, pues dio como resultado una adición de ingresos menor a la planteada en el requerimiento especial.

No se cambió la sanción inicialmente propuesta en el requerimiento especial por otra diferente en la liquidación oficial, ya que en ambos actos es la sanción por inexactitud. En este caso resultó que, como consecuencia del valor adicionado en el requerimiento, hubo que calcular la sanción según el artículo 647 E.T.; mientras que en la liquidación oficial de revisión, al disminuir el valor del ingreso determinado, el cálculo arrojaba una variación en la pérdida líquida, lo que condujo a calcular la sanción con base en los artículos 647 y 647-1 del mismo estatuto.

Tampoco se violó el derecho al debido proceso y a la defensa del contribuyente, en la medida en que este tuvo la oportunidad de controvertir los argumentos de la Administración, y de presentar pruebas en su favor.

No hay violación del régimen de precios de transferencia, porque el ajuste a la mediana se hizo atendiendo a las conclusiones de la documentación comprobatoria y a los datos consignados en la misma. Es la misma ley (art. 260-2 E.T.) la que dispone que si los márgenes de utilidad no se encuentran dentro de tales rangos, debe hacerse un ajuste a la mediana.

Por último, la DIAN consideró inconducente, impertinente e inútil la prueba allegada por la demandante con la adición de la demanda, en la medida en que no aporta nada nuevo al debate. El dictamen allegado emite conclusiones sobre la adecuación de la metodología utilizada por Unifi a las normas aplicables, lo que corresponde a un punto de derecho, ajeno a su objeto. Además, no desvirtúa ni justifica razonablemente que el margen operacional de las operaciones de Unifi Latin America esté por fuera del rango intercuartil determinado en los actos demandados<sup>12</sup>.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así<sup>13</sup>:

No hay falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, por lo que el hecho económico que dio lugar a los actos demandados fue el mismo. La metodología utilizada para el cálculo del ajuste en la liquidación oficial no implica violación al debido proceso, porque tuvo como base los mismos hechos discutidos en el requerimiento especial.

<sup>12</sup> Folios 205 a 209, c. p.

<sup>13</sup> Folios 315 a 343 c. p.



La sanción por disminución por pérdidas no es una sanción autónoma, ya que el artículo 647-1 E.T. no tipifica un hecho sancionable independiente del descrito en el artículo 647 E.T., sino que regula las condiciones en que se aplica la sanción por inexactitud cuando se disminuyen o rechazan pérdidas. En este caso, como la liquidación oficial arrojó una disminución de la pérdida fiscal, el artículo aplicable para la imposición de la sanción es el artículo 647-1 del E.T.

La ley autoriza a corregir las inconsistencias que se presenten en la documentación comprobatoria, incluso después de que se expida la liquidación oficial de revisión, de donde resulta que también puede corregirse con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. Si bien no hay una corrección formal de la documentación comprobatoria, la respuesta al requerimiento y la documentación que lo acompaña constituye una corrección a esa documentación, porque emplea un método diferente para analizar las operaciones con vinculados, a partir de información segmentada de las mismas, método que difiere del contenido en la documentación comprobatoria original. Esa corrección de la documentación comprobatoria debió ser analizada por la Administración, lo cual no ocurrió, ya que la DIAN se basó solo en la originalmente presentada.

El dictamen técnico presentado arroja conclusiones eminentemente técnicas sobre la metodología utilizada por la demandante al momento de corregir su documentación comprobatoria, y permite concluir que, según el método de precio comparable planteado en la respuesta al requerimiento especial, las operaciones de la demandante con sus vinculadas se ajustaron al principio de plena competencia.

La modificación a la documentación comprobatoria debió ser analizada por la DIAN en los actos demandados; y al no hacerlo, debe tomarse como margen de utilidad el resultado fundado en los soportes técnicos allegados con la respuesta al requerimiento especial. Por tanto, no procedía la adición de ingresos propuesta en los actos demandados.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia<sup>14</sup>.

A su juicio, el Tribunal inobservó que en la declaración informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria, el contribuyente analizó las operaciones bajo el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad (TU), conforme al cual las operaciones analizadas se hallaban por fuera del rango intercuartil calculado.

La revisión de la documentación comprobatoria aportada en la respuesta al requerimiento especial evidencia que la demandante buscaba ajustar su actuación a su propio beneficio, pues varió el método de análisis, para usar el de “precio libre comparable”, cuando no fue este el método escogido por la demandante, ni el desarrollado en la auditoría fiscal.

---

<sup>14</sup> Folios 315 a 319 c. p.



La aplicación del método TU supone la aplicación del artículo 260-4 E.T., en consonancia con el artículo 4 pár. 4 del Decreto 3030 de 2013, mientras que el método de precio libre comparado supone la aplicación del artículo 260-2 E.T., y su correlato en el Decreto 3030 de 2013. La sociedad optó por variar la documentación comprobatoria, pero no para fundamentar el cambio de método de análisis, sino para manipular las normas aplicables sin respaldo económico para ello, en tanto no modificó ni la declaración de renta, ni la declaración informativa de precios de transferencia.

La corrección de la documentación comprobatoria conlleva una declaración diferente a la inicial, porque la variación en el método de análisis necesariamente introduce variaciones sustanciales en el valor de las operaciones y en la forma de depuración de los rubros que inciden en los márgenes de utilidad, lo cual afecta directamente lo registrado tanto en la declaración de renta como en la declaración informativa de precios de transferencia.

Con su decisión, el Tribunal resulta avalando arbitrariamente la utilización de un método de análisis diferente del inicialmente elegido por la contribuyente, validando la tesis formal de que sí se halla dentro del rango intercuartil, cuando lo cierto es que esa modificación no corresponde ni a la declaración informativa de precios de transferencia, ni a la declaración de renta.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En esta etapa, la **demandante** sostuvo<sup>15</sup> que eran procedentes las correcciones a la documentación comprobatoria relativas al cambio de método de análisis de las operaciones con vinculados económicos, y que tales variaciones debieron ser examinadas por la Administración. Conforme tales correcciones, la adición de ingresos efectuada por la DIAN en los actos demandados es improcedente, pues muestran que las operaciones con las empresas vinculadas económicas se ajustaron al régimen de precios de transferencia.

Añadió que la jurisprudencia del Consejo de Estado acepta la posibilidad de corregir, ampliar o modificar la documentación comprobatoria, incluso después de expedida la liquidación oficial, por lo que no puede tomarse la modificación hecha en este caso por la contribuyente como un intento de manipular la norma aplicable. Por último, insistió en la improcedencia de la sanción por reducción de pérdidas impuesta por la DIAN, por cuanto existió una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante en las normas aplicables, la información presentada es verdadera y completa, y no se probó ánimo defraudatorio, manipulación o mala fe por parte de la contribuyente.

Por su parte, **la DIAN** no se pronunció en esta etapa procesal.

### MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** guardó silencio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

<sup>15</sup> Folios 358 y 359 c. p.



## **Problema jurídico**

Según lo expuesto, la Sala debe determinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900003 del 11 de febrero de 2010, y de la Resolución nro. 9000023 del 1º. de marzo de 2011, proferidas por la entidad demandada, conforme al régimen de precios de transferencia.

En concreto, corresponde examinar (i) si la Administración podía liquidar oficialmente el impuesto de renta de la demandante por el año gravable 2006 con base en los datos consignados en la declaración informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria original, o si debía considerar la “aclaración” de la documentación comprobatoria, efectuada por la sociedad contribuyente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, y (ii) si procedía la sanción impuesta en los actos demandados.

En esta oportunidad, la Sala recogerá las consideraciones y conclusiones expuestas en otra decisión, tomada en un caso similar, entre las mismas partes<sup>16</sup>, para lo cual se expone lo siguiente:

### **La corrección de la documentación comprobatoria en el régimen de precios de transferencia**

El Estatuto Tributario estableció dos deberes formales especiales como parte fundamental del régimen de precios de transferencia: el de presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT), y el de preparar y enviar la documentación comprobatoria que sirve de soporte a la misma. Estos deberes formales, impuestos por la ley, tienen por objeto posibilitar la labor de fiscalización administrativa, por cuanto permiten determinar si el contribuyente autoliquidó el impuesto de renta observando las exigencias del régimen de precios de transferencia<sup>17</sup>.

El Decreto 4349 de 2004, vigente para el año gravable objeto de los actos demandados, establecía el deber del contribuyente de remitirle a la Administración una documentación comprobatoria que contuviera, entre otros elementos, una exposición del método utilizado para determinar los precios, la contraprestación o la utilidad de las operaciones analizadas.

Por su parte, el artículo 260-2 E.T., en su texto modificado por el artículo 28 de la Ley 788 de 2002, señalaba la facultad del contribuyente sujeto al régimen de precios de transferencia de acudir a cualquiera de los métodos autorizados por la ley para el análisis de las operaciones con vinculados económicos, teniendo en cuenta el que fuera más apropiado según las transacciones analizadas:

<sup>16</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>17</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 22 de febrero de 2018, exp. 20524, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



**“Artículo 260-2. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.** El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

1. *Precio comparable no controlado.* El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

(...)

6. *Márgenes transaccionales de utilidad de operación.* El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

(...)

**Parágrafo 2.** De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango”.

(Subraya la Sala)

Según lo ha sostenido la Sala, la documentación comprobatoria constituye el medio de prueba para demostrar ante la Administración que las operaciones consignadas en la declaración informativa y analizadas en la misma documentación comprobatoria, se ajustaron al principio de plena competencia. Dijo la Sala<sup>18</sup>:

“...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, ningún otro medio de prueba resultaría “idóneo” o conducente para acreditar la observancia de la normativa de precios de transferencia, razón por la cual la información presentada por el contribuyente de renta a través de cualquier otro medio probatorio devendría en ineficaz para demostrar el hecho descrito.

<sup>18</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En suma, al tenor de los artículos 260-1 y 260-4 del ET, es la documentación comprobatoria, que no la declaración informativa, el medio probatorio idóneo para demostrar que los señalados rubros revelados en la declaración de renta se ajustaron al principio de plena competencia. Lo anterior no significa que exista una tarifa legal, entendida esta como un método de valoración probatoria, pues la Administración tributaria podrá valorar libremente dicho medio probatorio, acorde con las reglas de la sana crítica y, si es del caso, controvertirlo”.

En anteriores oportunidades, esta Sección había reconocido la posibilidad de corregir la declaración informativa de precios de transferencia y la documentación comprobatoria, así como el deber de la Administración de tener en cuenta tales correcciones en el proceso de fiscalización que adelante contra el contribuyente, aun cuando la normativa entonces vigente no contemplaba expresamente el supuesto de corrección de estos documentos<sup>19</sup>:

“La norma parcialmente transcrita [art. 260-10 E.T.] no prevé que la documentación comprobatoria deba corregirse antes de la notificación del requerimiento especial en renta. Por el contrario, permite que se subsanen las omisiones relacionadas con dicha documentación incluso después de expedida la liquidación oficial de revisión, lo que permite inferir que la documentación comprobatoria puede corregirse, también, con ocasión del recurso de reconsideración.

En consecuencia, si bien el artículo 260-10 del E.T prevé unas sanciones pecuniarias por presentar la documentación comprobatoria de manera extemporánea, con errores o cuando la información de dicha documentación no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, y determina los eventos y términos en que procede la reducción de la sanción, dicha norma no fija un plazo límite para la corrección de la documentación comprobatoria. Tampoco prevé que la consecuencia, por ejemplo, de presentar la corrección a la documentación comprobatoria después de la notificación del requerimiento especial sea tener dicha documentación como no presentada.

(...)

“Por lo tanto, los declarantes de renta pueden corregir voluntariamente, o por solicitud de la administración, la documentación comprobatoria, aun después de haberseles notificado el requerimiento especial.

(Subraya la Sala)

Así, independientemente de que la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia o de la documentación comprobatoria sea sancionable, dichas correcciones debían ser examinadas por la Administración, a efectos de determinar si las operaciones registradas por el contribuyente con sus vinculados económicos se ajustaron al principio de plena competencia.

<sup>19</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 16 de nov. de 2016, exp. 21226, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Por otra parte, una vez se ha expedido y notificado el requerimiento especial, las correcciones de la declaración informativa o de la documentación comprobatoria presentadas por el contribuyente se tienen como correcciones provocadas por la Administración, y deberán circunscribirse a las objeciones planteadas por la Autoridad tributaria<sup>20</sup>:

“...previo a la notificación del requerimiento especial, el sujeto pasivo está facultado para corregir voluntariamente la declaración de renta y el informe de precios de transferencia que soporta la autoliquidación del impuesto. Con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, la presentación de un nuevo estudio de precios de transferencia no corresponde a una corrección voluntaria sino a una corrección provocada, de manera que dicha modificación solo es admisible en la medida en que verse sobre las cuestiones propuestas por la Administración en el acto preparatorio.

En ese contexto, la interpretación sistemática de los artículos 260-1, 260-4, 590, 703, 709 y 744 del ET, indica que el contribuyente puede efectuar modificaciones voluntarias de su declaración del impuesto a la renta y, por consiguiente, de la documentación comprobatoria que la soporta, solo hasta la notificación del requerimiento especial; y, 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.

Lo que está vedado al contribuyente, después de trabada la discusión en sede administrativa, es que efectúen correcciones voluntarias de la declaración del impuesto a la renta o del informe de precios de transferencia que la sustenta, actuación que implicaría un abierto desconocimiento del principio de preclusión probatoria y del derecho de contradicción que asiste a la Administración en materia probatoria”.

En el caso concreto, se tiene que, ante la propuesta de la DIAN de corregir la declaración de renta del año 2006 para ajustarse a lo dispuesto en el estudio de precios de transferencia inicial, en el que analizaron las operaciones de compra y venta con su casa matriz bajo el método TU, la demandante dio respuesta a tal requerimiento ofreciendo otro análisis de precios de transferencia respecto de las operaciones analizadas. Para ello, hizo un examen segmentado de las operaciones de compra y venta de inventarios según el precio pactado con la matriz, y según la proporción de tales operaciones en los ingresos totales de la demandante. Como soporte del análisis, presentó un detalle de la segmentación, las facturas de compra de materia prima a la sociedad matriz, y una relación de comparables internos - transacciones de la matriz con otras sociedades no vinculadas<sup>21</sup>.

Si bien la demandante no calificó directamente el nuevo análisis como corrección del primero, ello no puede derivar, a juicio de la Sala, en el desconocimiento por parte de la Administración del análisis presentado con ocasión de la respuesta al requerimiento especial. La simple diferencia entre la información contenida en el estudio de precios de transferencia original y la presentada con la respuesta al requerimiento especial no justifica desestimar la segunda sin consideración alguna, dado el propósito del requerimiento especial como acto previo dentro del procedimiento de determinación tributaria, y la posibilidad expresa que le otorga la ley al contribuyente de explicar en dicha ocasión procesal los términos de su declaración tributaria, y de allegar pruebas que sustenten su posición (arts. 707, 744-3 E.T.)

<sup>20</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>21</sup> Folios 134 a 367, c. a.



Según el artículo 260-2 E.T. arriba citado, el contribuyente puede acudir a cualquiera de los métodos allí contemplados para sustentar la adecuación de sus operaciones con vinculados económicos con el régimen de precios de transferencia, teniendo en cuenta el método que sea más adecuado para el análisis de sus propias operaciones. Si el contribuyente tiene la potestad de corregir su documentación comprobatoria, incluso con ocasión del requerimiento especial, no puede censurarse el hecho de que en dicha ocasión haya acudido a explicar sus transacciones con base en otro método apropiado para las transacciones analizadas y reconocido en las normas de precios de transferencia, ni desestimarse tal información por no haber utilizado el mismo método de análisis que el indicado en la documentación comprobatoria inicial, para acudir a este último.

Es claro que la DIAN tuvo la posibilidad dentro del proceso de fiscalización de evaluar si el análisis segmentado de las operaciones realizadas por Unifi con su vinculada y las pruebas allegadas llevaba a la conclusión de que se observó a cabalidad el régimen de precios de transferencia. Y si así lo hubiese considerado, pudo expedir una ampliación al requerimiento especial, para cuestionar el nuevo análisis presentado, la utilización del método escogido o las conclusiones de la contribuyente, presentadas en la respuesta al requerimiento especial.

En este caso, la demandante presentó con la respuesta al requerimiento especial otro análisis de sus transacciones con compañías vinculadas (distinto al inicial), con el cual sustentó que sus operaciones con vinculadas se ajustaban al principio de plena competencia. En cambio, la DIAN no sustentó por qué no cabía acudir a un método de análisis de transacciones distinto al de TU utilizado en la documentación comprobatoria inicial, ni cómo ese nuevo análisis derivaba en una variación sustancial de las operaciones analizadas, ni que un método distinto impidiera evaluar dichas operaciones frente al régimen de precios de transferencia, o que los resultados obtenidos en el análisis fuesen producto de una manipulación de las normas. La variación en el método de análisis no conlleva, por sí sola, desconocer las condiciones o el valor de las transacciones con vinculados económicos; y si así fuere, le correspondía a la Administración sustentar esa conclusión como presupuesto para desestimar la corrección a la documentación comprobatoria.

Por ello, la Sala considera que no se encuentra acreditada la objeción de la DIAN frente a la sentencia de primera instancia, por lo que concluye que debe desestimarse el recurso de apelación presentado por la Administración tributaria, y confirmar la sentencia apelada.

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,

## **F A L L A**

**PRIMERO: Confirmar** la sentencia apelada.



Radicado: 25000-23-27-000-2011- 00195-02 (23534)

Demandante: Unifi Latin America S.A.

**FALLO**

**SEGUNDO: Reconocer personería** a Lilia Esperanza Amado Ávila como apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, y a Isabella García Prati y Hanspeter Misteli Reyes como apoderados de la sociedad demandante, conforme a los poderes que obran a folios 366 y 374, respectivamente, del cuaderno principal.

**TERCERO:** Sin condena en costas.

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

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

*Con firma electrónica*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

*Con firma electrónica*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*Con firma electrónica*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**