

RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Finalidad y alcance / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Deberes formales / DEBERES FORMALES EN RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Objeto y alcance. Reiteración de jurisprudencia / DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DIIPT – Noción y alcance / DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Noción / DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Objeto / FACULTAD DE MODIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RENTA POR VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA – Soporte. Es la documentación comprobatoria / INFORME DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Naturaleza jurídica. Es el medio de prueba idóneo que permite al contribuyente acreditar la observancia del principio de plena competencia / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Materia o tema de prueba / PRUEBA INCONDUCTENTE – Noción / IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA - Requisitos. El artículo 743 del Estatuto Tributario recoge los requisitos que la legislación procesal ha definido en relación con la eficacia de los medios probatorios / IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / CUMPLIMIENTO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Prueba idónea / DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Naturaleza jurídica mixta. Es un medio de prueba que es el resultado del cumplimiento de un deber formal prescrito por la ley

[E]l artículo 260-1 del ET, en la versión vigente para el año gravable 2007, establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebraran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior estaban obligados a determinar los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos, ocasionados en dichas transacciones, atendiendo a los precios y márgenes de utilidad que tendrían lugar en operaciones comparables con o entre partes independientes. Valga dejar en claro desde un primer momento que el citado artículo 260-1 precisaba que el régimen de precios de transferencia únicamente surtía efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, tal y como lo ha señalado esta Sala en oportunidades previas.

2.1- La normativa sobre precios de transferencia se edifica sobre dos deberes formales, estos son: el de presentar la declaración informativa de precios de transferencia (DIIPT) y el de preparar y enviar la documentación comprobatoria. Estos deberes formales impuestos por la ley son mecanismos de colaboración con la administración al servicio de la correcta determinación del impuesto sobre la renta, y tienen por objeto coadyuvar a la labor de fiscalización administrativa, por cuanto soportan que el contribuyente autoliquidó el impuesto observando el principio de plena competencia y, en general, las exigencias del régimen de precios de transferencia (sentencia del 22 de febrero 2018, expediente 20524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Bajo esas normas, y también al tenor de las actuales, tanto la DIIPT como la documentación comprobatoria son el resultado de deberes formales frente a la Administración, que surgen, exclusivamente, en función de la correcta determinación del impuesto sobre la renta. Sin embargo, ambos deberes formales cuentan con finalidades distintas, según lo dispuesto por los artículos 260-8 y 260-4 del ET, en vigor durante el año gravable 2007. De una parte, la declaración informativa, según expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-815 de 2009, es el instrumento a través del cual los sujetos obligados informan a la Administración tributaria sobre los tipos de operaciones llevadas a cabo con vinculados económicos del exterior, durante el respectivo año gravable. Desde esa perspectiva, en palabras de la Corte, la DIIPT constituye «*un deber formal*» que implica «*una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer*

sobre las citadas operaciones comerciales y financieras». Por otra parte, la documentación comprobatoria es el soporte calificado y tasado por la ley para acreditar la «correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia» (artículo 260-4 del ET), pero no con cualquier finalidad sino «para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios» (artículo 260-1 *ibidem*). En adición a lo anterior, el último inciso del artículo 260-10 del ET, en la versión vigente para el año gravable 2007, disponía que la Administración debía efectuar las modificaciones procedentes a la declaración de renta del respectivo año gravable, entre otras hipótesis, como resultado de lo determinado por el contribuyente en la documentación comprobatoria, de conformidad con el procedimiento previsto en el Libro V del ET. Así, la documentación comprobatoria tenía -y guarda, en la actualidad- una finalidad dual: por una parte, constituye el soporte de la aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia que hizo el contribuyente para autoliquidar el impuesto sobre la renta; y, por otra parte, sirve como instrumento de fiscalización para la Administración tributaria, en cuyo caso, también es el soporte de las modificaciones que, a la luz del citado inciso final del artículo 260-10 del ET, puede efectuar la Autoridad tributaria a la liquidación privada del impuesto sobre la renta, cuando esta no refleje la correcta aplicación del principio de plena competencia que el mismo contribuyente acredita con el citado estudio de precios de transferencia.

2.2- Pero la preparación y envío de la documentación comprobatoria no solo constituye un deber formal previsto en la normativa tributaria en los términos en los que se acaba de exponer, sino que también, según voces del citado artículo 260-4, dicho informe de precios de transferencia es el medio de prueba idóneo que permite al contribuyente acreditar la observancia del principio de plena competencia. Por lo tanto, queda en claro que el informe de precios de transferencia constituye un medio probatorio que, además, en atención a lo dispuesto por el referido artículo 260-4 del ET, es el único medio probatorio que resulta conducente o idóneo legalmente para «demostrar» la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, lo cual a su turno corresponde al tema de la prueba, esto es, a la realidad o hechos que deben ser probados, que en el caso de la materia de precios de transferencia, también está definido en la normativa, y corresponde a la afirmación de que los «ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes» (artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004). Conviene entonces destacar que, dada la señalada conducencia probatoria y la identificación del tema objeto de la prueba, es procedente rechazar los medios probatorios que resulten inconducentes, en cuanto no estén calificados para acreditar la situación debatida, o impertinentes, porque, aun estando calificados para el efecto, se dirijan a demostrar hechos ajenos a la controversia, o superfluos para la discusión. Sobre el particular, el artículo 743 del ET señala que la «idoneidad» de los medios de prueba depende de lo siguiente: (i) de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse, esto es, de la conducencia; a falta de tales exigencias legales, (ii) de la mayor o menor conexión del medio de prueba con el hecho que trata de probarse, o pertinencia de la prueba; y, en último lugar, (iii) del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica, es decir, de la utilidad de la prueba. En esos términos, el artículo 743 *ibidem* recoge los requisitos generales que la legislación procesal ha definido en relación con la eficacia de los medios probatorios (conducencia, pertinencia y utilidad de la prueba), para acreditar los hechos relevantes objeto de la prueba. Pues bien, 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. 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. Expuesto lo anterior, la Sala insiste en que la documentación comprobatoria tiene una naturaleza jurídica mixta, por cuanto es un medio probatorio y, al mismo tiempo, constituye un deber formal. O, dicho de otro modo, se trata de un medio de prueba que es el resultado del cumplimiento de un deber formal prescrito por la ley. En consecuencia, se advierte que la actividad probatoria relacionada con la presentación del informe de precios de transferencia no es fruto del ejercicio de la libertad probatoria que asiste a los administrados frente a la Autoridad tributaria, sino del cumplimiento de las cargas de colaboración que por ley se deben a la Administración. Ello se evidencia en que la ley establece el referido deber formal a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta sujetos al régimen de precios de transferencia y, además, fija con grado de detalle el contenido dicha documentación, a efectos de que la misma tenga la idoneidad probatoria prevista en el artículo 260-4 del ET. Todo lo anterior, en atención a la finalidad de dicho deber formal, que no es otra que acreditar ante la Administración que el impuesto a la renta se autoliquidó observando el principio de plena competencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-8 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 743 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTÍCULO 7

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el principio de plena competencia y las exigencias generales del régimen de precios de transferencia se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 22 de febrero de 2018, radicado 25000-23-27-000-2012-00003-01(20524), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

ENTREGA DE DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Oportunidad / SANCIONES RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Desconocimiento de costos y gastos / SANCIÓN DE DESCONOCIMIENTO DE COSTOS Y GASTOS - Precisión conceptual. En términos exactos, en lugar de una sanción representa una regla probatoria / MODIFICACIÓN O CORRECCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Oportunidad / INFORME O ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Tema de prueba y utilidad demostrativa. Se agotan una vez la autoridad tributaria profiere el requerimiento o la ampliación al mismo, pues en esa instancia del procedimiento se fija el debate tributario mediante la propuesta de modificación a la autoliquidación privada de renta por parte de la administración / OPORTUNIDADES PROBATORIAS EN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN – Alcance y objeto

2.3- En cuanto a la oportunidad para entregar la documentación comprobatoria, el artículo 8.º del Decreto 4349 de 2004, vigente para la época de los hechos, establecía que esta debía prepararse y tenerse disponible, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al periodo gravable en que se hubieran celebrado las operaciones sujetas al deber de documentación, para ser entregada a la Administración tributaria en un término mínimo de quince días calendario, contados a partir de la notificación de la solicitud. No obstante lo anterior, al regular las sanciones relacionadas con el deber formal de preparar y enviar la documentación comprobatoria, el ordinal segundo de la letra A, del artículo 260-10 del ET, en la versión aplicable al año gravable 2007, señalaba dos consecuencias jurídicas para los eventos en que se verificara la omisión de suministrar la información sobre las operaciones objeto de documentación: de un lado, la imposición de una multa equivalente al 1% del valor total de las operaciones respecto de las cuales no se envió información; y, de otro, el desconocimiento de los costos y gastos originados en tales operaciones. En adición, la disposición jurídica en comento disponía reducciones a la multa y la posibilidad de remover la mal denominada sanción de desconocimiento de los costos y gastos. En términos exactos, esta última consecuencia, en lugar de una sanción representa una regla probatoria en la medida en que dicta la consecuencia que se activa en el procedimiento de comprobación de los hechos declarados ante la ausencia del medio probatorio idóneo (*i.e.* documentación comprobatoria), según el momento procesal en el que se subsane la respectiva omisión en el suministro de la información. En lo que interesa, respecto del desconocimiento de costos y gastos, la norma señala que *«En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones. [...] Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados conforme con el régimen de precios de transferencia»*. Valga señalar que, a diferencia de la citada norma, el régimen sancionatorio actual (artículo 260-11, letra A, del ET) dispone que cuando el contribuyente subsane la omisión *«con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión»* no hay lugar a aplicar el desconocimiento de costos y gastos. En contraste, las normas vigentes para la época de los hechos del *sub examine* no regulaban expresamente la oportunidad para efectuar correcciones o modificaciones a la documentación comprobatoria, circunstancia que, valga aclarar, supone una inconsistencia o error en la información inicialmente reportada, que no una omisión en el suministro de la información. Al respecto, conviene destacar que las normas actualmente vigentes sí regulan dicho asunto, pues el referido artículo 260-11, ordinal 7 de la letra A, del ET establece que *«La documentación comprobatoria podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro del mismo término de corrección de las declaraciones tributarias establecido en el artículo 588 de este Estatuto, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar documentación. En ningún caso la documentación comprobatoria podrá ser modificada por el contribuyente con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción»*. A pesar de la ausencia de norma expresa aplicable para la época de los hechos objeto de enjuiciamiento, la Sala considera que, dada la señalada naturaleza jurídica del estudio de precios de transferencia y su finalidad, *i.e.* demostrar la correcta autoliquidación del impuesto sobre la renta, a la luz del principio de plena competencia, se derivan consecuencias relativas a la oportunidad para corregir o modificar dicha prueba. Al respecto, esta Sección ya había adelantado en sentencia del 26 de noviembre de 2016 (exp. 21226, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) que el contribuyente estaba habilitado para efectuar correcciones a la documentación comprobatoria, incluso dentro del plazo

de interposición del recurso de reconsideración, en un supuesto en el cual dicha documentación soportaba el contenido de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente, pero provocada por las actuaciones de revisión adelantadas por la Administración. El artículo 744 *ejusdem*, aún vigente a la fecha, contempla las oportunidades procesales con las que cuentan el contribuyente y la Administración para allegar pruebas al expediente. La norma en comento presenta dichas oportunidades en virtud de un criterio temporal que acompañaría el curso ordinario del procedimiento de fiscalización tributaria y, en lo que respecta al sujeto pasivo, inicia con la declaración misma y culmina con el recurso de reconsideración. La Sala observa que las oportunidades para aportar una nueva documentación comprobatoria, y en efecto corregir o modificar la inicialmente presentada, no coinciden, al menos no en su totalidad, con las etapas probatorias previstas en el artículo 744 del ET, pues esa disposición contiene las reglas generales sobre la aportación de medios probatorios que, a diferencia de la documentación en comento, surgen del principio de libertad probatoria. Adicionalmente, el tema de prueba y la utilidad demostrativa del estudio de precios de transferencia se agotan una vez la Autoridad tributaria profiere el requerimiento, 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, de conformidad con los artículos 703 y 704 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-11 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 744 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTÍCULO 8

PROCEDIMIENTO OFICIAL DE REVISIÓN DE DECLARACIONES PRIVADAS – Etapas / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Objeto / AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Oportunidad / AMPLIACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Objeto / DEBATE JURÍDICO TRIBUTARIO EN SEDE ADMINISTRATIVA – Configuración / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Noción y objeto / CORRECCIÓN O MODIFICACIÓN VOLUNTARIA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA – Oportunidad / CORRECCIÓN O MODIFICACIÓN VOLUNTARIA DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA – Límites / LIMITACIÓN A LA CORRECCIÓN VOLUNTARIA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Justificación / CORRECCIÓN PROVOCADA DEL INFORME O ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Admisibilidad. Solo es admisible en la medida en que verse sobre las cuestiones propuestas por la administración en el acto preparatorio / CORRECCIÓN O MODIFICACIÓN VOLUNTARIA DE LA DECLARACIÓN DE RENTA Y DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE LA SOPORTA - Oportunidad. El contribuyente las puede efectuar solo hasta la notificación del requerimiento especial / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Situaciones jurídicas que puede ocasionar / MODIFICACIÓN O CORRECCIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Sujeción al artículo 747 del Estatuto Tributario / CONFESIÓN DE INCUMPLIMIENTO DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA – Forma de desvirtuarla / MODIFICACIÓN O CORRECCIÓN PROVOCADA DE LA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Contradicción. Cuando la documentación se reforme con ocasión de los cuestionamientos formulados por la administración en el requerimiento especial, el derecho de contradicción que le asiste a esta se ve garantizado por la figura de la ampliación del requerimiento y, por ello, la misma constituye la última instancia en la que se podrá presentar un nuevo medio probatorio

[L]a Sala encuentra pertinente realizar algunas precisiones sobre el procedimiento oficial de revisión de las declaraciones privadas. Al respecto, valga señalar que el artículo 703 del ET establece que, antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente, agente retenedor o declarante «*por una sola vez*» un requerimiento especial que contenga todos los puntos que propone modificar, con explicación de las razones en que se sustenta esa decisión. Este acto preparatorio significa la fijación del litigio en la vía administrativa (antes vía gubernativa), a no ser de que, en aplicación del artículo 708 *ibidem*, la DIAN profiera una ampliación al requerimiento. En efecto, el señalado artículo 708 habilita a la Administración para ampliar el requerimiento especial dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para responderlo. Esta ampliación permite a la Autoridad tributaria incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, y, en ese contexto, decretar las pruebas que estime necesarias para llegar al convencimiento de los hechos discutidos por el sujeto pasivo. De manera que, en sede administrativa, el debate jurídico tributario se traba con la notificación del requerimiento especial o de su ampliación, si esta fue proferida, pues es a partir de tal acto que el contribuyente conoce los cuestionamientos concretos de la Administración frente a su autoliquidación del impuesto. Por ello, el artículo 711 del ET determina que el contenido de la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial, o en su ampliación si la hubiere. Así, se da lugar a la exigencia de la regla de congruencia o correspondencia entre los hechos planteados en aquel acto definitivo de liquidación oficial del impuesto y los completados en el ya mencionado acto previo. Ahora, una vez la Administración propone una modificación a la liquidación privada del impuesto, los artículos 590 y 709 *eiusdem* limitan la posibilidad de que el contribuyente corrija voluntariamente su autoliquidación. Lo anterior por cuanto, al tenor de dichas normas, una vez es proferido el requerimiento especial, las correcciones a la liquidación privada se entienden como correcciones provocadas por la Autoridad tributaria, de manera que no hay cabida a correcciones voluntarias en los términos del artículo 588 del ET y, por ende, la modificación que efectúe el contribuyente debe estar circunscrita exclusivamente a aceptar, total o parcialmente, los hechos planteados en el referido acto preparatorio de la liquidación oficial de revisión. Así pues, según las anteriores disposiciones, a menos de que se expida una ampliación, la autoridad tributaria cuenta con una única oportunidad para proponer modificaciones a la autodeterminación privada del impuesto: el requerimiento especial. Por contera, solo hasta antes de esa instancia procesal puede el contribuyente modificar «*voluntariamente*» su declaración, en los términos del artículo 588 del ET. De tal forma que, 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. Precisado lo anterior, la Sala observa que el requerimiento especial puede ocasionar las siguientes situaciones: (i) el allanamiento, total o parcial, del obligado a los planteamientos propuestos por la Autoridad tributaria en el requerimiento frente a la declaración de renta, postura que requiere la modificación de la autoliquidación y, de ser necesario, la del medio de prueba que la soporta; o (ii) la detección de errores en la documentación comprobatoria que impiden que aquella acredite los datos revelados en la autodeterminación del impuesto, postura que requiere la presentación de un nuevo estudio de precios de transferencia que compruebe la sujeción al principio de plena competencia. Sin embargo, en virtud de los artículos 590 y 709 del ET y de la función instrumental que el artículo 260-4 *ibidem* asigna a la documentación de precios de transferencia, el nuevo estudio deberá sustraerse, exclusivamente, a los cuestionamientos realizados por la Autoridad tributaria. Ahora bien, en el marco del segundo escenario, conviene destacar que la modificación de la documentación comprobatoria tampoco es dejada al arbitrio del particular, pues el artículo 747 del ET dispone que las manifestaciones escritas, dirigidas a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, que informen la existencia de hechos físicamente posibles que lo perjudiquen, constituyen plena prueba contra este; y que, contra esa clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella. En consecuencia, cuando el sujeto pasivo haya presentado una documentación comprobatoria en la que confiese haber incumplido el régimen de precios de transferencia, el estudio que se presente para desvirtuar la documentación inicial deberá probar que el contribuyente obró bajo error o fuerza o la falsedad del documento. El planteamiento anterior, además, encuentra respaldo en el artículo 708 del ET, que habilita a la Administración para que, mediante la ampliación al requerimiento, discuta el contenido del nuevo estudio de precios de transferencia (allegado con la respuesta al requerimiento especial), cuando el contribuyente pretenda hacerlo valer como sustento de la declaración de renta. Así, ese dispositivo normativo permite que la DIAN controvierta oportunamente el nuevo medio probatorio y, si es del caso, modifique la fijación del litigio contenida en el requerimiento inicial, de tal suerte que la liquidación oficial de revisión pueda responder a los nuevos argumentos defendidos por el sujeto pasivo. En definitiva, cuando la documentación comprobatoria sea reformada con ocasión de los cuestionamientos formulados por la Administración en el requerimiento especial, el derecho de contradicción que le asiste a esta última se ve garantizado por la figura de la ampliación del requerimiento; y, por ello, esta constituye la última instancia en la que aquel podrá presentar un nuevo medio probatorio (...) [L]a Sala observa que la nueva documentación comprobatoria fue puesta a disposición de la DIAN el 13 de junio de 2010, con la contestación del requerimiento especial, actuación que, según lo reconoce la propia liquidación oficial de revisión, se presentó con el lleno de los requisitos que el artículo 707 del ET exige para el efecto (f. 204 caa). También conviene resaltar que ni los actos censurados ni la contestación de la demanda objetaron la validez del medio de prueba, en lo que respecta a la satisfacción de los requerimientos descritos en los artículos 260-4 del ET y 7 y 8 del Decreto 4349 de 2004, ni la Sala encuentra su desconocimiento. Así pues, el segundo informe de precios de transferencia, modificador de la documentación comprobatoria presentada inicialmente, fue allegado oportunamente al expediente administrativo, esto es, con la respuesta al requerimiento especial. Precisado lo

anterior, la Sala observa que la DIAN contó con la oportunidad de conocer las variaciones introducidas al informe de precios de transferencia durante el curso de la actuación administrativa y, así, tuvo la posibilidad de evaluar si la nueva documentación acreditaba o no la declaración de renta objetada con el requerimiento especial. Asimismo, de haber sido pertinente, la Administración tuvo ocasión de ampliar el requerimiento especial para variar el planteamiento esbozado inicialmente frente a la fiscalización de la autoliquidación debatida. No obstante, esta actuación no fue ejercida por la DIAN. A partir de las consideraciones anteriores, la Sala concluye que la documentación comprobatoria allegada por la recurrente con la respuesta al requerimiento especial constituye el medio de prueba idóneo y eficaz para demostrar, en el caso concreto, que los valores liquidados por la contribuyente en la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2007 obedecieron al principio de plena competencia. Por consiguiente, la Sala no encuentra sustento jurídico ni fáctico que respalde el desconocimiento del estudio de precios de transferencia referido y la ausencia de la valoración del mismo por parte de la DIAN, lo cual genera la violación del debido proceso alegada por la apelante. Ahora bien, si, en ejercicio de sus funciones, la Administración hubiera detectado irregularidades en el estudio de precios de transferencia allegado por la demandante, contaba con la competencia para contradecir dicha documentación a través de un informe semejante en el que calculara los márgenes de utilidad comunes en el mercado para operaciones comparables, convenidas entre partes independientes. Sin embargo, no obra en el expediente ningún documento de este tipo, como tampoco se advierte de los actos administrativos ni de la contestación de la demanda que la DIAN tenga reparos frente a información allegada por el contribuyente. Por ello, la Sala considera que en el *sub lite* no se encuentran acreditados los presupuestos fácticos que habrían habilitado a la DIAN a realizar el ajuste de la declaración de renta, en los términos del artículo 260-10 del ET, en la versión vigente en el año 2007. Como se mencionó, la DIAN no argumentó ni demostró que el estudio de precios de transferencia modificador se apartara de la realidad económica de las transacciones convenidas por la apelante con su vinculada del exterior, ni que el método utilizado fuera inadecuado, ni que el margen de rentabilidad utilizado fuera incorrecto. Es decir, que la Administración no probó razones de fondo que sustentaran la existencia de una efectiva vulneración del régimen de precios de transferencia. A ese respecto, es preciso reiterar que, aunque el artículo 260-10 del ET le otorgaba competencia a la DIAN para modificar la declaración de renta de la demandante del año 2007, ese ajuste debía estar dirigido a materializar el cumplimiento de la legislación sobre precios de transferencia. Es decir que la modificación de las cifras de la declaración de renta solo procedía, en los términos de la norma referida, para hacerlas concordantes con la documentación comprobatoria, o, en caso de que dicha documentación tuviera errores, para reflejar los márgenes de utilidad que habrían sido pactados por partes independientes en operaciones comparables. No obstante, el *sub examine* no se encuadra dentro de ninguno de los supuestos descritos por el artículo 260-10 *ibidem*, pues la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la recurrente reflejaba, precisamente, la información contenida en la corrección del informe de precios de transferencia, documento que no fue tenido en cuenta en la actuación administrativa enjuiciada, a pesar de constituir el único medio de prueba habilitado por el ordenamiento para la comprobación del hecho debatido. En contraste, la Sala encuentra que la modificación de la declaración de renta efectuada por la DIAN tuvo como único fundamento una situación puramente formal que, por demás, no era indicativa de la realidad económica de las negociaciones pactadas por la apelante con sus vinculadas durante el 2007. Por ese motivo, se observa que, tal como lo alegó la apelante, los actos administrativos demandados desconocieron las normas que regulan el régimen de

precios de transferencia colombiano, señaladamente, los artículos 260-1, 260-2, 260-4 y 260-10 del ET, y, por contera, están viciados de nulidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 590 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 708 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 709 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 744 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 747 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTÍCULO 7 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTÍCULO 8

CORRECCIÓN VOLUNTARIA DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DIIPT – Oportunidad / CORRECCIÓN VOLUNTARIA DE LA DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DIIPT POSTERIOR A LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Improcedencia / DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DIIPT - Término de firmeza / REQUERIMIENTO ESPECIAL FRENTE A DECLARACIÓN INFORMATIVA INDIVIDUAL DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DIIPT – Alcance. No puede ser otro que aquel que se expida en relación con la autoliquidación de renta del año al que correspondan las transacciones con partes vinculadas, pues el artículo 260-10 del ET prohíbe a la DIAN iniciar procedimientos administrativos para modificar la DIIPT

[L]a interpretación sistemática de las normas sobre precios de transferencia impide concluir que el plazo para corregir la declaración informativa equivalga al denominado término de firmeza de las declaraciones tributarias (dos años, según el artículo 714 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos discutidos), al margen de la notificación del requerimiento especial relativo a la respectiva declaración de renta. Como se ha explicado con suficiencia, los deberes formales surgidos de la aplicación del régimen de precios de transferencia son instrumentales a la determinación del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, atribuir a la DIIPT un término de firmeza independiente al de la autoliquidación tributaria implicaría desconocer que el único fin de la primera, en los términos de los artículos 260-1 y 260-8 del ET, consiste en permitir que la DIAN llegue al convencimiento sobre la observancia del principio de plena competencia por parte del contribuyente de renta. Así las cosas, vale resaltar que cuando la norma invocada por la recurrente (artículo 714 del ET) establece el plazo de dos años para modificar voluntariamente declaraciones tributarias, también limita dicha modificación a que «no se [haya] notificado requerimiento especial». En efecto, la interpretación sistemática de esta disposición permite concluir que, en el marco de declaraciones informativas de precios de transferencia, el requerimiento especial no puede ser otro que aquel que se expida en relación con la autoliquidación de renta del año al que correspondan las transacciones con partes vinculadas, pues el artículo 260-10 del ET prohíbe a la DIAN iniciar procedimientos administrativos para modificar la DIIPT. Por consiguiente, no es cierto que la declaración informativa pueda modificarse con posterioridad a la notificación del requerimiento para declarar, a menos de que dicha corrección obedezca a una corrección provocada, en los términos de los artículos 590 y 709 *ibidem*. Ahora bien, la Sala encuentra procedente precisar que, al margen del cumplimiento del deber formal exigido por el artículo 260-8 del ET, vigente para el periodo gravable 2007, ni la declaración informativa inicial ni su corrección tenían la virtualidad de acreditar que

los valores consignados en la declaración de renta presentada por la demandante respetaban el principio de plena competencia, pues, como se explicó, dicha comprobación corresponde de forma exclusiva al estudio de precios de transferencia, por mandato expreso del artículo 260-4 *ibidem*. A esta misma conclusión llegó la Sala en la sentencia del 14 de junio 2018 (expediente: 20598, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que estimó que, para ejercer la competencia de modificar la declaración del impuesto a la renta, la DIAN debe acreditar que las operaciones adelantadas por el contribuyente no consultaron el principio de plena competencia, sin que sea admisible que la modificación de la autoliquidación privada tenga como único fundamento la información revelada en la DIIPT. Lo anterior en razón de que, en virtud del inciso final del artículo 260-10 del ET, la Administración podrá efectuar las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la documentación comprobatoria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-8 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 590 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 709 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00473-01(20751)

Actor: UNIFI LATIN AMERICA S. A.

Demandado: UAE DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 10 de octubre de 2013, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió (f. 511):

PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 21 de abril de 2008, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2007, en la cual determinó un saldo a favor en cuantía de \$34.639.000.

La declaración informativa de precios de transferencia (DIIPT) asociada a esa declaración fue presentada el 17 de junio de 2008.

Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 100-211-230-000271, del 18 de mayo de 2009, la DIAN le solicitó a la actora la documentación comprobatoria de la DIIPT del año gravable 2007, la cual fue remitida por la contribuyente el 22 mayo del mismo año.

Con el Requerimiento Especial nro. 322402010000037, del 09 de abril de 2010, la Administración propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2007, en el sentido de: (i) aumentar los ingresos brutos operacionales de \$10.679.236.000 a \$11.291.459.000 (renglón 62); (ii) disminuir los costos de venta de \$9.118.160.000 a \$8.530.417.000 (renglón 70); (iii) determinar el saldo a pagar por impuesto en \$284.180.000 (renglón 7C); y (iv) sancionar por inexactitud con una multa de \$510.110.000 (renglón 103).

El 17 de junio de 2010, la demandante corrigió la DIIPT mencionada, actuación que fue puesta en conocimiento de la DIAN en el memorial de respuesta al requerimiento especial presentado el 13 de julio del mismo año; escrito en el que la contribuyente también aclaró la documentación comprobatoria.

Las modificaciones propuestas en el requerimiento especial fueron adoptadas íntegramente en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412010000300, del 14 de diciembre de 2010.

Previo interposición del recurso de reconsideración, la Autoridad tributaria confirmó la liquidación oficial de revisión, por medio de la Resolución 900.017, del 16 de enero de 2012.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

1.1 Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000300 del 14 de diciembre 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 2007.

1.2 Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900.017 del 16 de enero de 2012, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto mencionado en el ordinal anterior, confirmándolo.

1.3 Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada declarando que (i) no hay lugar a modificar el impuesto por ella declarado por el año 2007, (ii) en ningún caso hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, (iii) su liquidación privada del impuesto sobre la renta

del año gravable 2007 está en firme, y (iv) ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de la Compañía.

1.4. Que se declare 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.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 de la Constitución; 260-1, 260-2, 560, 562, 580, 647, 742 y 744 del Estatuto Tributario (ET); 2 y 35 del CCA.

El concepto de violación planteado se sintetiza así:

1- Violación del artículo 560 del ET

Alegó que, antes de que fuera resuelto el recurso de reconsideración y previo a la adopción de una decisión definitiva, solicitó a la DIAN que integrara el Comité Técnico de que trata el artículo 560 del ET, con el objeto de que aquel revisara el asunto ahora debatido; pero que su solicitud fue omitida por la demandada.

2- Violación al debido proceso y falsa motivación, por desconocer la modificación efectuada a la DIIPT y a la documentación comprobatoria, con posterioridad al requerimiento especial

Relató que, si bien la compañía presentó una versión inicial de la DIIPT y otra de la documentación comprobatoria, dichos documentos fueron modificados por la contribuyente con posterioridad a la notificación del requerimiento especial; y que, en el caso de la declaración informativa, la sociedad, además, liquidó la sanción prescrita el artículo 260-10, inciso primero del ordinal 3.º de la letra B, del ET.

Adujo que, no obstante, la DIAN desconoció la declaración de corrección de la declaración informativa y la aclaración al estudio de precios de transferencia, presentadas por la actora, bajo el argumento de que dicha corrección era extemporánea, inválida y carecía de efectos jurídicos, a la luz del artículo 260-10 del ET.

Para sustentar la procedencia de las correcciones descritas, explicó que el ordinal 3.º de la letra B del artículo 260-10 *ibidem* establece dos sanciones independientes, relacionadas con la corrección de la DIIPT, a saber: (i) la prevista para la generalidad de las situaciones, que equivale al 1% del valor de las operaciones realizadas con vinculados del exterior; y (ii) la contemplada para los cuatro supuestos de «*inconsistencias*» señalados en la referida norma, que asciende al 2 % de la sanción por extemporaneidad.

Añadió que, en lo que respecta a la segunda sanción, la disposición limitó la posibilidad de corregir la DIIPT a los dos años siguientes al vencimiento para declarar, pero, en cualquier caso, antes de la notificación del requerimiento especial; sin embargo, precisó que ese límite solo es aplicable a los cuatro supuestos de «*inconsistencias*» preestablecidos en la norma. De forma que, cuando la corrección de la DIIPT se origine por circunstancias distintas a dichas «*inconsistencias*», el plazo para efectuar la corrección corresponde al término general de firmeza de las declaraciones tributarias (*i.e.* los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar).

Por lo anterior, aseguró que la corrección de la DIIPT del año gravable 2007,

realizada el 17 de junio de 2010, fue oportuna. Al efecto, argumentó que dicha corrección no pretendía sanear ninguna de las «*inconsistencias*» listadas en el artículo 260-10, inciso segundo del ordinal 3.º de la letra B, del ET y que, en todo caso, la misma se realizó dentro de los dos años siguientes al plazo para presentar la DIIPT inicial (el 03 de julio de 2008, según el artículo 22 del Decreto 4818 del 2007). Agregó que esa modificación fue puesta en conocimiento de la DIAN mediante la respuesta al requerimiento especial, de forma que la contribuyente cumplió con el deber fijado por el artículo 692 del ET.

En ese contexto, planteó que si la DIAN pretendía dejar sin efecto la declaración de corrección del 17 de junio de 2010, debió aplicar el artículo 580 del ET, en aras de tenerla como no presentada, pero que esa actuación no fue adelantada por la Administración.

En cuanto a la modificación de la documentación comprobatoria, alegó que la misma fue puesta en conocimiento de la DIAN dentro de las oportunidades de que trata el artículo 744 del ET, esto es, con la respuesta al requerimiento especial; por lo que su desconocimiento implicó la vulneración del artículo 742 *ibidem* y del debido proceso.

Afirmó que, aunque la Administración desconoció los efectos de la declaración de corrección frente a la determinación del impuesto sobre la renta, sí la tuvo en cuenta a efectos sancionatorios y que de este hecho da cuenta la Resolución 900.006, del 6 de septiembre de 2012, que avaló la cuantía de la sanción liquidada en la mentada declaración de corrección de la DIIPT.

Concluyó que las correcciones de la DIIPT y de la documentación comprobatoria daban cuenta de que los márgenes de utilidad obtenidos por la compañía en las transacciones con vinculados económicos del exterior se ubicaban dentro de los rangos de mercado.

3- Desconocimiento del fundamento del régimen de precios de transferencia y de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia

Alegó que la entidad demandada se abstuvo de evaluar la documentación comprobatoria corregida y de probar la existencia de manipulación o fraude en los precios pactados en las operaciones con vinculados, de manera que los actos demandados pasaron por alto la finalidad y los principios que orientan el régimen de precios de transferencia.

Precisó que, incluso si no se hubiera adicionado o corregido la documentación comprobatoria, la DIAN debía demostrar la existencia de un problema de precios de transferencia, ocasionado por la manipulación o manejo artificial de la utilidad en operaciones con vinculados económicos del exterior. Sin embargo, los actos expedidos por la DIAN no fueron el resultado de un estudio oficial de precios de transferencia y, por lo tanto, están indebida o falsamente motivados.

Adujo que la Administración ajustó los márgenes de utilidad discutidos de manera automática, sin tener en cuenta los argumentos expuestos por la demandante; e indicó que no en todos los casos en los que la utilidad analizada se sitúe por fuera del rango se debe efectuar el ajuste a la mediana, sino que la DIAN debe probar el desconocimiento del principio de plena competencia y, para ello, debe desvirtuar la información presentada por el contribuyente en el estudio de precios de transferencia, lo que no ocurrió en el caso concreto.

4- Nulidad de la sanción por inexactitud

Manifestó que la sanción por inexactitud era improcedente, porque no se configuró el presupuesto de hecho sancionable, en la medida en que los datos incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 no fueron falsos, inexistentes, incompletos o desfigurados, ni dieron lugar a determinar un menor impuesto. En cualquier caso, señaló que en el *sub lite* existe una diferencia de criterios entre la DIAN y la demandante, frente a la interpretación de las normas aplicables a la discusión.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los términos que se exponen a continuación (ff. 420 a 433):

En primer lugar, negó que la demandante hubiera solicitado la integración del Comité Técnico, pues, según el dicho de la actora, esa petición se realizó en noviembre de 2011, mientras que el recurso de reconsideración se presentó el 14 de febrero de 2011, por lo que era imposible que la demandante mencionara la solicitud en el escrito de impugnación. Añadió que, conforme con los artículos 560 y 720 del ET, la petición de conformación del Comité Técnico debe formularse antes de que sea interpuesto el señalado recurso, situación que no acaeció en el *sub examine*.

De otra parte, aseveró que las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia no son vinculantes para las Autoridades tributarias colombianas, sino que constituyen un criterio auxiliar de interpretación, que no prevalece sobre la ley interna.

Indicó que, al efectuar la revisión de la DIIPT la Administración advirtió que algunas de las operaciones reportadas por la obligada estaban por fuera del rango intercuartil identificados para transacciones comparables entre partes independientes, por lo que debió ajustarlas a lo previsto en el artículo 260-2 del ET y reflejar ese ajuste en la declaración de renta.

Sostuvo que los datos y cifras consignados en la DIIPT eran inconsistentes con la documentación comprobatoria y, por consiguiente, esas inconsistencias debían subsanarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de haberse notificado el requerimiento especial de la declaración del impuesto sobre la renta, según lo establece el ordinal 3.º de la letra B del artículo 260-10 del ET.

Señaló que, dado que la notificación del requerimiento especial se surtió el 14 de abril de 2010, la declaración de corrección de la DIIPT, presentada por la demandante el 17 de junio de 2010, fue extemporánea; y, por ende, careció de validez.

Agregó que la DIIPT y la documentación comprobatoria del año gravable 2007, en sus versiones iniciales, daban cuenta de que las operaciones registradas en el Formato 1125 estaban por fuera de los rangos de mercado; y que, por ese motivo, la DIAN invitó a la actora a efectuar los ajustes correspondientes, bien sea en la declaración del impuesto sobre la renta o en la DIIPT.

Con todo, expresó que para desconocer la corrección de la DIIPT no era necesario agotar el procedimiento previsto en el artículo 580 del ET, ya que esa norma versa

sobre declaraciones que se tienen por no presentadas, mientras el *sub lite* se refiere a una declaración de corrección inválida por extemporaneidad, evento en el que no hace falta la emisión de un acto administrativo que así lo determine.

Alegó que los actos acusados no vulneraron el debido proceso de la demandante, puesto que la DIAN se plegó a las formalidades previstas en la normativa tributaria, al paso que concedió las oportunidades para que la interesada controvirtiera las glosas y aportara las pruebas que estimara pertinentes.

En cuanto al fondo del asunto, indicó que la actora utilizó el método de márgenes de transacciones de utilidad por operaciones (TU) y que, a la luz del artículo 260-2 del ET, cuando los precios o márgenes de utilidad están por fuera del rango la DIAN debe ajustarlos a la mediana del rango. Que, en virtud de esa competencia, la Administración efectuó los ajustes correspondientes en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

Por último, ratificó la legalidad de la sanción por inexactitud. A su juicio, la demandante incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, debido a la disminución del impuesto de renta a cargo. Adicionalmente, consideró que no se configuró una diferencia de criterios, pues la normativa aplicable era clara y expresa.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 10 de octubre de 2013, la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 463 a 511):

Estimó que la integración del Comité Técnico de que trata el artículo 560 del ET estaba condicionada, entre otras exigencias, a que el contribuyente realizara una solicitud expresa y que esa petición fuera presentada antes de la adopción de la decisión definitiva; pero que, en el caso concreto, no estaba acreditado que la demandante hubiera cumplido esos dos requisitos.

Por otra parte, consideró que según el artículo 580 del ET, las declaraciones de corrección voluntarias presentadas por fuera del término son extemporáneas y no pueden equipararse a aquellas que se tienen por no presentadas, pues estas son taxativas. Por ende, advirtió que las correcciones presentadas por fuera de los términos legales son inválidas y no producen efectos jurídicos, sin que se requiera un acto que así lo declare.

Manifestó que, según el artículo 260-10 del ET, la DIIPT puede ser corregida, siempre que se trate de alguno de los cuatro supuestos de inconsistencias descritos en el ordinal tercero de la letra B del citado artículo, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar y antes de que se notifique el requerimiento especial en relación con la declaración del impuesto sobre la renta.

Añadió que, contrario a las alegaciones de la demandante, el plazo para corregir la DIIPT, cuando se trata supuestos distintos a las inconsistencias descritas en la citada norma del artículo 260-10, corresponde al término general de dos años, contemplado en el artículo 588 del ET, oportunidad que también está condicionada a la ausencia de notificación del requerimiento especial.

En todo caso, observó que estaba acreditada la existencia de una inconsistencia

entre la DIIPT inicialmente presentada y la documentación comprobatoria. Sobre el particular, sostuvo que, en las respuestas a los requerimientos ordinarios, la contribuyente anunció la utilización de una metodología diferente a la registrada en el Formato 1125 para el cálculo de los márgenes de utilidad y la segmentación de la información financiera.

Estimó que la inconsistencia descrita se enmarcaba dentro de los supuestos fijados por el segundo inciso del artículo 260-10 del ET, letra B, ordinal 3.º, de tal suerte que el término previsto en esa disposición a efectos de la modificación de la DIIPT resultaba aplicable al caso concreto y, por contera, la corrección de la declaración informativa fue extemporánea.

Adujo que el régimen de precios de transferencia exige que la información registrada en la DIIPT tenga sustento en un estudio riguroso y confiable que dé cuenta, entre otros aspectos, de la metodología utilizada para establecer los precios de mercado, por lo que la documentación comprobatoria allegada por la actora no podía tenerse como prueba de que las operaciones realizadas con sus vinculados económicos del exterior atendían al principio de plena competencia.

Por consiguiente, consideró que estaba acreditada la infracción al régimen de precios de transferencia y que era forzoso para la DIAN ajustar el precio o margen de utilidad a la mediana.

Finalmente, precisó que la sanción por inexactitud era procedente, porque estaban dados los supuestos previstos en el artículo 647 del ET y, además, porque en el *sub lite* no se configuraron errores de apreciación o diferencias de criterio que permitieran enervar la penalidad impuesta por la DIAN.

Recurso de apelación

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del *a quo* (ff. 513 a 517). A tal fin, alegó que el tribunal violó el debido proceso, pues guardó silencio sobre el reconocimiento de la corrección de la DIIPT efectuado por la DIAN mediante la Resolución 900.006, del 6 de septiembre de 2012.

Adicionalmente, argumentó que la sentencia de primer grado erró en la interpretación de la normativa sobre precios de transferencia, pues aplicó al caso concreto una regla que estaba prevista para otras circunstancias de hecho. Al respecto, explicó que aunque el penúltimo inciso del ordinal 3.º de la letra B del artículo 260-10 del ET, invocado en la sentencia de primera instancia, fijaba un término para la corrección de la DIIPT, ese plazo únicamente era aplicable a aquellos casos en los que se detectaran las inconsistencias previstas en la misma norma, pero que esa situación no ocurrió en el *sub lite*.

Agregó que la corrección de la DIIPT discutida no se llevó a cabo en virtud de la configuración de alguna de las inconsistencias señaladas en las letras a), b), c) o d) de la norma en comento, pues, según estaba probado, la información contenida en la declaración informativa concordaba con aquella descrita en la documentación comprobatoria.

Asimismo, sostuvo que la argumentación del tribunal dejó sin efectos el primer inciso del ordinal 3.º de la letra B del artículo 260-10 del ET, que permite corregir inconsistencias diferentes a las señaladas en esa norma, siempre que se pague una sanción equivalente al 1 % del valor de las operaciones realizadas con vinculados de exterior.

Añadió que, contrario a las consideraciones del *a quo*, las presuntas inconsistencias entre la DIIPT inicial y la documentación comprobatoria no constituían una violación al régimen de precios de transferencia, pues la documentación comprobatoria y su aclaratoria daban cuenta de que las operaciones celebradas entre la demandante y sus vinculados del exterior se sujetaron al principio de la plena competencia. Del mismo modo, argumentó que esa conclusión fue corroborada por la experticia técnica allegada con la reforma a la demanda, pero que esa prueba no fue valorada por el tribunal.

Alegó que el *a quo* omitió pronunciarse sobre la totalidad de los argumentos expuestos en la demanda y, en particular, sobre el desconocimiento de los principios y la finalidad del régimen de precios de transferencia. En este sentido, precisó que el ajuste a la mediana sólo procede cuando las actividades del sujeto pasivo son fraudulentas y evasivas, pero que esa no era la situación en la que se encontraba la actora, en la medida en que las transacciones por ella reportadas se mantuvieron dentro del rango del mercado.

Por último, insistió en que la sanción por inexactitud era improcedente y que, en todo caso, al resolverse la presente controversia debía aplicarse el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que establece, entre otros, el principio de favorabilidad en materia de sanciones tributarias.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los planteamientos de la apelación.

A su turno, la DIAN reprodujo los argumentos planteados en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público guardó silencio durante esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte actora respecto de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, proferida el 10 de octubre de 2013, que negó las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos, corresponde establecer: (i) si los actos enjuiciados vulneraron el derecho al debido proceso de la actora, por desconocer la corrección de la DIIPT y la «aclaración» de la documentación comprobatoria, efectuadas por la sociedad contribuyente, con posterioridad a la notificación del requerimiento especial; (ii) si, a la luz de la legislación sobre precios de transferencia, vigente para el momento de los hechos discutidos, era procedente el ajuste efectuado por la DIAN en el impuesto sobre la renta, respecto de las operaciones de venta y compra de inventarios registradas en la declaración de renta de la apelante, correspondiente al año gravable 2007; y (iii) si procede la sanción por inexactitud impuesta a la demandante.

2- Sea lo primero mencionar que el artículo 260-1 del ET, en la versión vigente para el año gravable 2007, establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebraran operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior estaban obligados a determinar los ingresos, costos,

deducciones, activos y pasivos, ocasionados en dichas transacciones, atendiendo a los precios y márgenes de utilidad que tendrían lugar en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Valga dejar en claro desde un primer momento que el citado artículo 260-1 precisaba que el régimen de precios de transferencia únicamente surtía efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, tal y como lo ha señalado esta Sala en oportunidades previas.

2.1- La normativa sobre precios de transferencia se edifica sobre dos deberes formales, estos son: el de presentar la declaración informativa de precios de transferencia (DIPT) y el de preparar y enviar la documentación comprobatoria. Estos deberes formales impuestos por la ley son mecanismos de colaboración con la administración al servicio de la correcta determinación del impuesto sobre la renta, y tienen por objeto coadyuvar a la labor de fiscalización administrativa, por cuanto soportan que el contribuyente autoliquidó el impuesto observando el principio de plena competencia y, en general, las exigencias del régimen de precios de transferencia (sentencia del 22 de febrero 2018, expediente 20524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Al respecto, el artículo 260-8 *ibidem* establecía que los obligados al régimen de precios de transferencia que realizaran operaciones con vinculados económicos en el exterior debían presentar anualmente una declaración *informativa* sobre dichas negociaciones. A su turno, el artículo 2.º del Decreto 4349 de 2004 reglamentó el contenido de la DIPT y, a grandes rasgos, en relación con el particular señaló que dicha declaración debía incluir los datos que permitieran identificar los vinculados económicos del contribuyente en el exterior con los cuales se realizaron operaciones, las operaciones realizadas y la información necesaria para determinar los precios o márgenes de utilidad.

Por su parte, el artículo 260-4 del ET (actualmente el 260-5 *ibidem*) señalaba que los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia¹ debían preparar y enviar la documentación comprobatoria de cada tipo de operación con vinculados en el exterior, a fin de «*demostrar*» la correcta aplicación de las normas de dicho régimen.

En ese sentido, el artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004 fijó el detalle del contenido de la documentación comprobatoria y, en términos generales, señaló que esta debía contener los estudios, documentos y, en general, los soportes que permitieran al contribuyente «*demostrar*» que los ingresos, costos, deducciones y activos, relativos a las operaciones celebradas con partes relacionadas del exterior en el respectivo año gravable, habían sido determinados para efectos del impuesto sobre la renta en atención a los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes.

Adicionalmente, el artículo 8.º *ejusdem* establecía que la documentación referida debía prepararse y tenerse disponible, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al periodo al que correspondiera la información, y entregarse a la Administración tributaria en un término mínimo de quince días calendario, contados a partir de la notificación de la solicitud. La disposición determinaba que el citado estudio de precios debía conservarse por un término mínimo de cinco años, contados a partir del 01 de enero del año gravable siguiente al que

¹ Que, además, obtuvieran ingresos equivalentes, por lo menos, 61.000 UVT o poseyeran un patrimonio bruto de, al menos, 100.000 UVT.

correspondía el respectivo estudio.

Bajo esas normas, y también al tenor de las actuales, tanto la DIIPT como la documentación comprobatoria son el resultado de deberes formales frente a la Administración, que surgen, exclusivamente, en función de la correcta determinación del impuesto sobre la renta. Sin embargo, ambos deberes formales cuentan con finalidades distintas, según lo dispuesto por los artículos 260-8 y 260-4 del ET, en vigor durante el año gravable 2007.

De una parte, la declaración informativa, según expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-815 de 2009, es el instrumento a través del cual los sujetos obligados informan a la Administración tributaria sobre los tipos de operaciones llevadas a cabo con vinculados económicos del exterior, durante el respectivo año gravable. Desde esa perspectiva, en palabras de la Corte, la DIIPT constituye «*un deber formal*» que implica «*una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras*».

Por otra parte, la documentación comprobatoria es el soporte calificado y tasado por la ley para acreditar la «*correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia*» (artículo 260-4 del ET), pero no con cualquier finalidad sino «*para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios*» (artículo 260-1 *ibidem*).

En adición a lo anterior, el último inciso del artículo 260-10 del ET, en la versión vigente para el año gravable 2007, disponía que la Administración debía efectuar las modificaciones procedentes a la declaración de renta del respectivo año gravable, entre otras hipótesis, como resultado de lo determinado por el contribuyente en la documentación comprobatoria, de conformidad con el procedimiento previsto en el Libro V del ET.

Así, la documentación comprobatoria tenía —y guarda, en la actualidad— una finalidad dual: por una parte, constituye el soporte de la aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia que hizo el contribuyente para autoliquidar el impuesto sobre la renta; y, por otra parte, sirve como instrumento de fiscalización para la Administración tributaria, en cuyo caso, también es el soporte de las modificaciones que, a la luz del citado inciso final del artículo 260-10 del ET, puede efectuar la Autoridad tributaria a la liquidación privada del impuesto sobre la renta, cuando esta no refleje la correcta aplicación del principio de plena competencia que el mismo contribuyente acredita con el citado estudio de precios de transferencia.

2.2- Pero la preparación y envío de la documentación comprobatoria no solo constituye un deber formal previsto en la normativa tributaria en los términos en los que se acaba de exponer, sino que también, según voces del citado artículo 260-4, dicho informe de precios de transferencia es el medio de prueba idóneo que permite al contribuyente acreditar la observancia del principio de plena competencia.

Por lo tanto, queda en claro que el informe de precios de transferencia constituye un medio probatorio que, además, en atención a lo dispuesto por el referido artículo 260-4 del ET, es el único medio probatorio que resulta conducente o idóneo legalmente para «*demostrar*» la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia, lo cual a su turno corresponde al tema de la prueba, esto es, a la realidad o hechos que deben ser probados, que en el caso de la materia de precios de transferencia, también está definido en la normativa, y

corresponde a la afirmación de que los «*ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes*» (artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004).

Conviene entonces destacar que, dada la señalada conducencia probatoria y la identificación del tema objeto de la prueba, es procedente rechazar los medios probatorios que resulten inconducentes, en cuanto no estén calificados para acreditar la situación debatida, o impertinentes, porque, aun estando calificados para el efecto, se dirijan a demostrar hechos ajenos a la controversia, o superfluos para la discusión.

Sobre el particular, el artículo 743 del ET señala que la «*idoneidad*» de los medios de prueba depende de lo siguiente: (i) de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse, esto es, de la conducencia; a falta de tales exigencias legales, (ii) de la mayor o menor conexión del medio de prueba con el hecho que trata de probarse, o pertinencia de la prueba; y, en último lugar, (iii) del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica, es decir, de la utilidad de la prueba.

En esos términos, el artículo 743 *ibidem* recoge los requisitos generales que la legislación procesal ha definido en relación con la eficacia de los medios probatorios (conducencia, pertinencia y utilidad de la prueba), para acreditar los hechos relevantes objeto de la prueba².

Pues bien, 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.

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.

Expuesto lo anterior, la Sala insiste en que la documentación comprobatoria tiene una naturaleza jurídica mixta, por cuanto es un medio probatorio y, al mismo tiempo, constituye un deber formal. O, dicho de otro modo, se trata de un medio de prueba que es el resultado del cumplimiento de un deber formal prescrito por la

² Para la época de los hechos en controversia, el artículo 178 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970), concordante con el actual artículo 168 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1534 de 2012), ordenaba a los jueces rechazar *in limine* las pruebas «*legalmente prohibidas o ineficaces, las que versen sobre hechos notoriamente impertinentes y las manifiestamente superfluas*».

ley.

En consecuencia, se advierte que la actividad probatoria relacionada con la presentación del informe de precios de transferencia no es fruto del ejercicio de la libertad probatoria que asiste a los administrados frente a la Autoridad tributaria, sino del cumplimiento de las cargas de colaboración que por ley se deben a la Administración. Ello se evidencia en que la ley establece el referido deber formal a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta sujetos al régimen de precios de transferencia y, además, fija con grado de detalle el contenido dicha documentación, a efectos de que la misma tenga la idoneidad probatoria prevista en el artículo 260-4 del ET. Todo lo anterior, en atención a la finalidad de dicho deber formal, que no es otra que acreditar ante la Administración que el impuesto a la renta se autoliquidó observando el principio de plena competencia.

2.3- En cuanto a la oportunidad para entregar la documentación comprobatoria, el artículo 8.º del Decreto 4349 de 2004, vigente para la época de los hechos, establecía que esta debía prepararse y tenerse disponible, a más tardar, el 30 de junio del año siguiente al periodo gravable en que se hubieran celebrado las operaciones sujetas al deber de documentación, para ser entregada a la Administración tributaria en un término mínimo de quince días calendario, contados a partir de la notificación de la solicitud.

No obstante lo anterior, al regular las sanciones relacionadas con el deber formal de preparar y enviar la documentación comprobatoria, el ordinal segundo de la letra A, del artículo 260-10 del ET, en la versión aplicable al año gravable 2007, señalaba dos consecuencias jurídicas para los eventos en que se verificara la omisión de suministrar la información sobre las operaciones objeto de documentación: de un lado, la imposición de una multa equivalente al 1% del valor total de las operaciones respecto de las cuales no se envió información; y, de otro, el desconocimiento de los costos y gastos originados en tales operaciones.

En adición, la disposición jurídica en comento disponía reducciones a la multa y la posibilidad de remover la mal denominada sanción de desconocimiento de los costos y gastos. En términos exactos, esta última consecuencia, en lugar de una sanción representa una regla probatoria en la medida en que dicta la consecuencia que se activa en el procedimiento de comprobación de los hechos declarados ante la ausencia del medio probatorio idóneo (*i.e.* documentación comprobatoria), según el momento procesal en el que se subsane la respectiva omisión en el suministro de la información. En lo que interesa, respecto del desconocimiento de costos y gastos, la norma señala que *«En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción por desconocimiento de costos y deducciones. [...] Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los costos y deducciones, respecto de los cuales se demuestre plenamente que fueron determinados conforme con el régimen de precios de transferencia»*.

Valga señalar que, a diferencia de la citada norma, el régimen sancionatorio actual (artículo 260-11, letra A, del ET) dispone que cuando el contribuyente subsane la omisión *«con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión»* no hay lugar a aplicar el desconocimiento de costos y gastos.

En contraste, las normas vigentes para la época de los hechos del *sub examine* no regulaban expresamente la oportunidad para efectuar correcciones o modificaciones a la documentación comprobatoria, circunstancia que, valga aclarar, supone una inconsistencia o error en la información inicialmente

reportada, que no una omisión en el suministro de la información. Al respecto, conviene destacar que las normas actualmente vigentes sí regulan dicho asunto, pues el referido artículo 260-11, ordinal 7 de la letra A, del ET establece que «*La documentación comprobatoria podrá ser corregida voluntariamente por el contribuyente dentro del mismo término de corrección de las declaraciones tributarias establecido en el artículo 588 de este Estatuto, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar documentación. En ningún caso la documentación comprobatoria podrá ser modificada por el contribuyente con posterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión o la resolución sanción*».

A pesar de la ausencia de norma expresa aplicable para la época de los hechos objeto de enjuiciamiento, la Sala considera que, dada la señalada naturaleza jurídica del estudio de precios de transferencia y su finalidad, *i.e.* demostrar la correcta autoliquidación del impuesto sobre la renta, a la luz del principio de plena competencia, se derivan consecuencias relativas a la oportunidad para corregir o modificar dicha prueba. Al respecto, esta Sección ya había adelantado en sentencia del 26 de noviembre de 2016 (exp. 21226, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) que el contribuyente estaba habilitado para efectuar correcciones a la documentación comprobatoria, incluso dentro del plazo de interposición del recurso de reconsideración, en un supuesto en el cual dicha documentación soportaba el contenido de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente, pero provocada por las actuaciones de revisión adelantadas por la Administración.

El artículo 744 *ejusdem*, aún vigente a la fecha, contempla las oportunidades procesales con las que cuentan el contribuyente y la Administración para allegar pruebas al expediente. La norma en comento presenta dichas oportunidades en virtud de un criterio temporal que acompañaría el curso ordinario del procedimiento de fiscalización tributaria y, en lo que respecta al sujeto pasivo, inicia con la declaración misma y culmina con el recurso de reconsideración.

La Sala observa que las oportunidades para aportar una nueva documentación comprobatoria, y en efecto corregir o modificar la inicialmente presentada, no coinciden, al menos no en su totalidad, con las etapas probatorias previstas en el artículo 744 del ET, pues esa disposición contiene las reglas generales sobre la aportación de medios probatorios que, a diferencia de la documentación en comento, surgen del principio de libertad probatoria.

Adicionalmente, el tema de prueba y la utilidad demostrativa del estudio de precios de transferencia se agotan una vez la Autoridad tributaria profiere el requerimiento, 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, de conformidad con los artículos 703 y 704 del ET.

En ese contexto, la Sala encuentra pertinente realizar algunas precisiones sobre el procedimiento oficial de revisión de las declaraciones privadas. Al respecto, valga señalar que el artículo 703 del ET establece que, antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente, agente retenedor o declarante «*por una sola vez*» un requerimiento especial que contenga todos los puntos que propone modificar, con explicación de las razones en que se sustenta esa decisión. Este acto preparatorio significa la fijación del litigio en la vía administrativa (antes vía gubernativa), a no ser de que, en

aplicación del artículo 708 *ibidem*, la DIAN profiera una ampliación al requerimiento.

En efecto, el señalado artículo 708 habilita a la Administración para ampliar el requerimiento especial dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para responderlo. Esta ampliación permite a la Autoridad tributaria incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, y, en ese contexto, decretar las pruebas que estime necesarias para llegar al convencimiento de los hechos discutidos por el sujeto pasivo.

De manera que, en sede administrativa, el debate jurídico tributario se traba con la notificación del requerimiento especial o de su ampliación, si esta fue proferida, pues es a partir de tal acto que el contribuyente conoce los cuestionamientos concretos de la Administración frente a su autoliquidación del impuesto. Por ello, el artículo 711 del ET determina que el contenido de la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial, o en su ampliación si la hubiere. Así, se da lugar a la exigencia de la regla de congruencia o correspondencia entre los hechos planteados en aquel acto definitivo de liquidación oficial del impuesto y los completados en el ya mencionado acto previo.

Ahora, una vez la Administración propone una modificación a la liquidación privada del impuesto, los artículos 590 y 709 *ejusdem* limitan la posibilidad de que el contribuyente corrija voluntariamente su autoliquidación. Lo anterior por cuanto, al tenor de dichas normas, una vez es proferido el requerimiento especial, las correcciones a la liquidación privada se entienden como correcciones provocadas por la Autoridad tributaria, de manera que no hay cabida a correcciones voluntarias en los términos del artículo 588 del ET y, por ende, la modificación que efectúe el contribuyente debe estar circunscrita exclusivamente a aceptar, total o parcialmente, los hechos planteados en el referido acto preparatorio de la liquidación oficial de revisión.

Así pues, según las anteriores disposiciones, a menos de que se expida una ampliación, la autoridad tributaria cuenta con una única oportunidad para proponer modificaciones a la autodeterminación privada del impuesto: el requerimiento especial. Por contera, solo hasta antes de esa instancia procesal puede el contribuyente modificar «*voluntariamente*» su declaración, en los términos del artículo 588 del ET.

De tal forma que, 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.

Precisado lo anterior, la Sala observa que el requerimiento especial puede ocasionar las siguientes situaciones: (i) el allanamiento, total o parcial, del obligado a los planteamientos propuestos por la Autoridad tributaria en el requerimiento frente a la declaración de renta, postura que requiere la modificación de la autoliquidación y, de ser necesario, la del medio de prueba que la soporta; o (ii) la detección de errores en la documentación comprobatoria que impiden que aquella acredite los datos revelados en la autodeterminación del impuesto, postura que requiere la presentación de un nuevo estudio de precios de transferencia que compruebe la sujeción al principio de plena competencia. Sin embargo, en virtud de los artículos 590 y 709 del ET y de la función instrumental que el artículo 260-4 *ibidem* asigna a la documentación de precios de transferencia, el nuevo estudio deberá sustraerse, exclusivamente, a los cuestionamientos realizados por la Autoridad tributaria.

Ahora bien, en el marco del segundo escenario, conviene destacar que la modificación de la documentación comprobatoria tampoco es dejada al arbitrio del particular, pues el artículo 747 del ET dispone que las manifestaciones escritas, dirigidas a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, que informen la existencia de hechos físicamente posibles que lo perjudiquen, constituyen plena prueba contra este; y que, contra esa clase de confesión sólo es admisible la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella.

En consecuencia, cuando el sujeto pasivo haya presentado una documentación comprobatoria en la que confiese haber incumplido el régimen de precios de transferencia, el estudio que se presente para desvirtuar la documentación inicial deberá probar que el contribuyente obró bajo error o fuerza o la falsedad del documento.

El planteamiento anterior, además, encuentra respaldo en el artículo 708 del ET, que habilita a la Administración para que, mediante la ampliación al requerimiento, discuta el contenido del nuevo estudio de precios de transferencia (allegado con la respuesta al requerimiento especial), cuando el contribuyente pretenda hacerlo valer como sustento de la declaración de renta. Así, ese dispositivo normativo permite que la DIAN controvierta oportunamente el nuevo medio probatorio y, si es del caso, modifique la fijación del litigio contenida en el requerimiento inicial, de tal suerte que la liquidación oficial de revisión pueda responder a los nuevos argumentos defendidos por el sujeto pasivo.

En definitiva, cuando la documentación comprobatoria sea reformada con ocasión de los cuestionamientos formulados por la Administración en el requerimiento especial, el derecho de contradicción que le asiste a esta última se ve garantizado por la figura de la ampliación del requerimiento; y, por ello, esta constituye la última instancia en la que aquel podrá presentar un nuevo medio probatorio.

3- A efectos de dilucidar la presente controversia, en el plenario se encuentran probados los siguientes hechos:

(i) El 21 de abril de 2008, la sociedad Unifi Latin America S. A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al año gravable 2007, en la que liquidó un saldo a favor en cuantía de \$34.639.000 (f. 2 caa).

(ii) Posteriormente, el 17 de junio de 2008, la actora presentó la DIIPT correspondiente al año gravable 2007 (f. 3 caa).

(iii) Mediante el Requerimiento Ordinario nro. 100-211-230-000271, del 18 de mayo de 2009, la DIAN solicitó a la actora la documentación comprobatoria de la DIIPT del año gravable 2007 (f. 5 caa).

(iv) El requerimiento anterior fue atendido por la demandante por memorial radicado ante la Administración el 22 de mayo de 2009, al que se anexó la documentación comprobatoria solicitada (ff. 7 a 77 caa).

(v) De conformidad con la documentación comprobatoria allegada por la actora, durante el año gravable 2007, la compañía efectuó dos transacciones con una sociedad vinculada del exterior denominada Unifi Inc., residente fiscal en Estados Unidos: (a) «*Netos por venta de inventarios producidos. (Código 01)*», en cuantía de \$1.322.126.809; y (b) «*Compra neta de inventarios para producción. (Código 20)*», por \$1.269.301.302 (f. 11 caa). A partir de la utilización del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, el estudio de precios de transferencia concluyó que el rango intercuartil de *Mark-up* operativo ajustado para las transacciones de venta de inventarios entre partes no vinculadas oscilaba entre el 5,034 % y el 10,099 %, con una mediana de 8,191 %, mientras la negociación de venta de inventarios efectuada por la demandante obtuvo un *Mark-up* operativo ajustado de -2,897 %. A través de la aplicación del mismo método, la documentación señaló que el margen operativo ajustado de las transacciones de compra neta de inventarios entre partes independientes oscilaba entre 4,793 % y 9,173 %, con una mediana de 7,571 %, mientras la operación llevada a cabo por la parte actora obtuvo un margen operativo del -2,983 % (ff. 41 a 45 caa).

(vi) Mediante el Requerimiento Ordinario de Información nro. 100-211-230-0002356, del 10 de julio de 2009, la DIAN advirtió a la contribuyente que las operaciones descritas en el estudio de precios de transferencia obtuvieron márgenes de utilidad por fuera de los rangos de mercado. En consecuencia, la Administración solicitó a la demandante efectuar los correspondientes ajustes en la autoliquidación de renta del año gravable 2007, es decir, ajustar a la mediana del rango intercuartil los valores declarados por concepto de dichas transacciones (f. 78 caa).

(vii) Por memorial del 28 de julio de 2009, la sociedad actora explicó que los márgenes de utilidad revelados por el informe de precios de transferencia habían sido afectados por la pérdida contable que enfrentó la compañía durante el 2007. En esta oportunidad, indicó haber obtenido los inventarios comprados por precios inferiores a los utilizados por Unifi Inc. con terceros independientes. En cuanto a las transacciones de venta de inventarios, calculó los márgenes de utilidad a partir de información financiera segmentada y determinó que el margen operativo de utilidad ascendía a 6,090 %, de manera que se ubicaba en el rango intercuartil de operaciones comparables realizadas por partes independientes (ff. 80 a 115 caa).

(viii) Seguidamente, con el Requerimiento Ordinario nro. 100-211-230-16000-078401, del 24 de septiembre de 2009, la DIAN señaló que la contribuyente había modificado la documentación comprobatoria de la DIIPT del año gravable 2007, pero que no había efectuado la correlativa corrección de la declaración informativa. Por consiguiente, instó a la sociedad actora para que corrigiera la DIIPT y autoliquidara la sanción de que trataba el ordinal 3.º, letra B, del artículo 260-10 del ET (f. 120 caa).

(ix) Por memorial del 2 de octubre de 2009, la demandante respondió el acto anterior, en el sentido de aclarar que la respuesta al segundo requerimiento ordinario no constituía una modificación de la documentación comprobatoria y que, en ese sentido, no había lugar a corregir la DIIPT ni a liquidar la sanción pretendida por la Administración (f. 122 caa).

(x) Por Requerimiento Especial nro. 322402010000037, del 09 de abril de 2010, la Administración propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2007, presentada por la sociedad actora, en el sentido de: (i) aumentar los ingresos brutos operacionales de \$10.679.236.000 a \$11.291.459.000; (ii) disminuir los costos de venta de \$9.118.160.000 a \$8.530.417.000; (iii) determinar el impuesto a cargo en \$284.180.000; y (iv) sancionar por inexactitud con una multa de \$510.110.000 (ff. 157 a 176 caa).

(xi) A continuación, el 17 de junio de 2010, la demandante corrigió la DIIPT del período gravable 2007 (f. 194 caa).

(xii) Con la respuesta al requerimiento especial, radicada ante la DIAN el 13 de julio de 2010, la contribuyente allegó la modificación de la documentación comprobatoria correspondiente al año imponible 2007, modificación que se ajustaba a las explicaciones brindadas en la respuesta al requerimiento ordinario del 10 de julio de 2009 (ff. 177 a 190 caa).

(xiii) Las glosas propuestas en el requerimiento especial fueron adoptadas íntegramente en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412010000300, del 14 de diciembre de 2010 (ff. 200 a 220 caa).

(xiv) Previa interposición del recurso de reconsideración (ff. 222 a 250 caa), la Autoridad tributaria confirmó la liquidación oficial de revisión, por medio de la Resolución 900.017, del 16 de enero de 2012 (ff. 268 a 283 caa).

(xv) De conformidad con el peritaje allegado con la reforma de la demanda (ff. 403 a 413), los márgenes de utilidad obtenidos en las operaciones con vinculados del exterior, realizadas durante el año gravable 2007, corresponden a aquellos determinados por la documentación comprobatoria allegada con la respuesta al requerimiento especial.

4- En el caso concreto, la demandante alega que las operaciones discutidas por la DIAN sí se acogieron al principio de plena competencia, situación que, a su juicio, se acreditó mediante la corrección, oportuna a su juicio, de la DIIPT, presentada el 17 de junio de 2010, y la aclaración de la documentación comprobatoria que se allegó con la respuesta al requerimiento especial, es decir, dentro de una de las oportunidades señaladas por el artículo 744 del ET; pero que esos documentos no fueron tenidos en cuenta por la Administración ni por el *a quo* al emitir sus decisiones. Por consiguiente, señala que la Autoridad de impuestos y el tribunal de primera instancia vulneraron el debido proceso, por desconocer el fundamento probatorio que obra en el expediente.

Por su parte, la entidad demandada plantea que la corrección de la DIIPT fue extemporánea, pues la oportunidad para efectuarla feneció con la notificación del requerimiento especial, según lo indica el artículo 260-10 del ET, ordinal 3.º, letra B; de manera que ni esa declaración de corrección ni el segundo informe de precios de transferencia (allegado con la respuesta al requerimiento especial) debían ser tenidos en cuenta para la producción de los actos enjuiciados. Así, aduce que la DIIPT y la documentación comprobatoria iniciales dieron cuenta de que los márgenes de utilidad obtenidos por la recurrente en las operaciones de venta y compra de inventarios fueron inferiores a los rangos calculados por ella misma; de tal suerte que esa situación habilitó a la DIAN para que, en aplicación de los artículos 260-2 y 260-10 del ET, introdujera reformas a la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2007.

4.1- En primer lugar, cabe destacar que, contrario a las afirmaciones de la demandante, la interpretación sistemática de las normas sobre precios de transferencia impide concluir que el plazo para corregir la declaración informativa equivalga al denominado término de firmeza de las declaraciones tributarias (dos años, según el artículo 714 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos discutidos), al margen de la notificación del requerimiento especial relativo a la respectiva declaración de renta.

Como se ha explicado con suficiencia, los deberes formales surgidos de la aplicación del régimen de precios de transferencia son instrumentales a la determinación del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, atribuir a la DIIPT un término de firmeza independiente al de la autoliquidación tributaria implicaría desconocer que el único fin de la primera, en los términos de los artículos 260-1 y 260-8 del ET, consiste en permitir que la DIAN llegue al convencimiento sobre la observancia del principio de plena competencia por parte del contribuyente de renta.

Así las cosas, vale resaltar que cuando la norma invocada por la recurrente (artículo 714 del ET) establece el plazo de dos años para modificar voluntariamente declaraciones tributarias, también limita dicha modificación a que «no se [haya] notificado requerimiento especial». En efecto, la interpretación sistemática de esta disposición permite concluir que, en el marco de declaraciones informativas de precios de transferencia, el requerimiento especial no puede ser otro que aquel que se expida en relación con la autoliquidación de renta del año al que correspondan las transacciones con partes vinculadas, pues el artículo 260-10 del ET prohíbe a la DIAN iniciar procedimientos administrativos para modificar la DIIPT. Por consiguiente, no es cierto que la declaración informativa pueda modificarse con posterioridad a la notificación del requerimiento para declarar, a menos de que dicha corrección obedezca a una corrección provocada, en los términos de los artículos 590 y 709 *ibidem*.

Ahora bien, la Sala encuentra procedente precisar que, al margen del cumplimiento del deber formal exigido por el artículo 260-8 del ET, vigente para el periodo gravable 2007, ni la declaración informativa inicial ni su corrección tenían la virtualidad de acreditar que los valores consignados en la declaración de renta presentada por la demandante respetaban el principio de plena competencia, pues, como se explicó, dicha comprobación corresponde de forma exclusiva al estudio de precios de transferencia, por mandato expreso del artículo 260-4 *ibidem*.

A esta misma conclusión llegó la Sala en la sentencia del 14 de junio 2018 (expediente: 20598, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que estimó que, para ejercer la competencia de modificar la declaración del impuesto a la renta, la DIAN debe acreditar que las operaciones adelantadas por el contribuyente no consultaron el principio de plena competencia, sin que sea admisible que la modificación de la autoliquidación privada tenga como único fundamento la información revelada en la DIIPT. Lo anterior en razón de que, en virtud del inciso final del artículo 260-10 del ET, la Administración podrá efectuar las modificaciones a que haya lugar derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la documentación comprobatoria.

De tal suerte que, independientemente del contenido de la declaración informativa, de cara a la determinación del hecho alegado por la apelante, *i.e.* de la correspondencia entre los datos declarados en la liquidación privada del impuesto de renta y el régimen de precios de transferencia, es menester analizar si la corrección de la documentación comprobatoria efectuada por la demandante fue oportuna; y, verificado lo anterior, si debió ser tomada en cuenta por la Administración al expedir los actos censurados.

4.2- A la luz de los hechos probados, la Sala observa que, el 17 de junio de 2008, la actora presentó una DIIPT inicial, correspondiente al año gravable 2007, en la que reportó que los márgenes de utilidad de las operaciones de venta de inventarios (-2,897) y compra de inventarios (-2,983), realizadas en dicho periodo gravable con vinculados del exterior, fueron inferiores a los rangos intercuartiles calculados para transacciones semejantes entre partes independientes, rangos que oscilaban entre 5,034 y 10,099 y 4,793 y 9,173, respectivamente.

Los datos anteriores coinciden con aquellos revelados en el estudio de precios de transferencia original, allegado por la apelante el 22 de mayo de 2009, que, además, explicó que la ubicación de dichas transacciones por fuera de los rangos ajustados no implicaba una vulneración del principio de plena competencia, en la medida en que *«el resultado se debe a los altos costos incurridos en la puesta en marcha de y posterior desmonte de una nueva planta de producción, así como también a que el mercado colombiano no permitió el incremento en los precios, lo cual ocasionó que los precios de venta de la Compañía estuvieran por debajo del costo de adquisición de la mercancía, ocasionando una pérdida bruta operacional»* (ff. 41 vto. y 44 vto. caa).

De igual forma, del plenario se extrae que la justificación de los resultados descritos fue puesta en conocimiento de la DIAN, en primer lugar, mediante la respuesta al Requerimiento ordinario nro. 100-211-230-0002356, del 10 de julio de 2009, y, posteriormente, con la respuesta al requerimiento especial, oportunidad en la que, además se allegó un nuevo informe de precios de transferencia (que la demandante denomina *«aclaración»*).

En efecto, la Sala observa que la nueva documentación comprobatoria fue puesta a disposición de la DIAN el 13 de junio de 2010, con la contestación del requerimiento especial, actuación que, según lo reconoce la propia liquidación oficial de revisión, se presentó con el lleno de los requisitos que el artículo 707 del ET exige para el efecto (f. 204 caa). También conviene resaltar que ni los actos censurados ni la contestación de la demanda objetaron la validez del medio de prueba, en lo que respecta a la satisfacción de los requerimientos descritos en los artículos 260-4 del ET y 7 y 8 del Decreto 4349 de 2004, ni la Sala encuentra su desconocimiento.

Así pues, el segundo informe de precios de transferencia, modificadorio de la documentación comprobatoria presentada inicialmente, fue allegado oportunamente al expediente administrativo, esto es, con la respuesta al requerimiento especial.

Precisado lo anterior, la Sala observa que la DIAN contó con la oportunidad de conocer las variaciones introducidas al informe de precios de transferencia durante el curso de la actuación administrativa y, así, tuvo la posibilidad de evaluar si la nueva documentación acreditaba o no la declaración de renta objetada con el requerimiento especial. Asimismo, de haber sido pertinente, la Administración tuvo ocasión de ampliar el requerimiento especial para variar el planteamiento esbozado inicialmente frente a la fiscalización de la autoliquidación debatida. No obstante, esta actuación no fue ejercida por la DIAN.

A partir de las consideraciones anteriores, la Sala concluye que la documentación comprobatoria allegada por la recurrente con la respuesta al requerimiento especial constituye el medio de prueba idóneo y eficaz para demostrar, en el caso concreto, que los valores liquidados por la contribuyente en la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2007 obedecieron al principio de plena competencia. Por consiguiente, la Sala no encuentra sustento jurídico ni fáctico que respalde el desconocimiento del estudio de precios de transferencia referido y la ausencia de la valoración del mismo por parte de la DIAN, lo cual genera la violación del debido proceso alegada por la apelante.

Ahora bien, si, en ejercicio de sus funciones, la Administración hubiera detectado irregularidades en el estudio de precios de transferencia allegado por la demandante, contaba con la competencia para contradecir dicha documentación a través de un informe semejante en el que calculara los márgenes de utilidad comunes en el mercado para operaciones comparables, convenidas entre partes independientes. Sin embargo, no obra en el expediente ningún documento de este tipo, como tampoco se advierte de los actos administrativos ni de la contestación de la demanda que la DIAN tenga reparos frente a información allegada por el contribuyente.

Por ello, la Sala considera que en el *sub lite* no se encuentran acreditados los presupuestos fácticos que habrían habilitado a la DIAN a realizar el ajuste de la declaración de renta, en los términos del artículo 260-10 del ET, en la versión vigente en el año 2007. Como se mencionó, la DIAN no argumentó ni demostró que el estudio de precios de transferencia modificadorio se apartara de la realidad económica de las transacciones convenidas por la apelante con su vinculada del exterior, ni que el método utilizado fuera inadecuado, ni que el margen de rentabilidad utilizado fuera incorrecto. Es decir, que la Administración no probó razones de fondo que sustentaran la existencia de una efectiva vulneración del régimen de precios de transferencia.

A ese respecto, es preciso reiterar que, aunque el artículo 260-10 del ET le otorgaba competencia a la DIAN para modificar la declaración de renta de la demandante del año 2007, ese ajuste debía estar dirigido a materializar el cumplimiento de la legislación sobre precios de transferencia. Es decir que la modificación de las cifras de la declaración de renta solo procedía, en los términos de la norma referida, para hacerlas concordantes con la documentación comprobatoria, o, en caso de que dicha documentación tuviera errores, para reflejar los márgenes de utilidad que habrían sido pactados por partes independientes en operaciones comparables.

No obstante, el *sub examine* no se encuadra dentro de ninguno de los supuestos descritos por el artículo 260-10 *ibidem*, pues la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la recurrente reflejaba, precisamente, la información contenida en la corrección del informe de precios de transferencia, documento que no fue tenido en cuenta en la actuación administrativa enjuiciada, a pesar de constituir el único medio de prueba habilitado por el ordenamiento para la comprobación del hecho debatido.

En contraste, la Sala encuentra que la modificación de la declaración de renta efectuada por la DIAN tuvo como único fundamento una situación puramente formal que, por demás, no era indicativa de la realidad económica de las negociaciones pactadas por la apelante con sus vinculadas durante el 2007. Por ese motivo, se observa que, tal como lo alegó la apelante, los actos administrativos demandados desconocieron las normas que regulan el régimen de precios de transferencia colombiano, señaladamente, los artículos 260-1, 260-2, 260-4 y 260-10 del ET, y, por contera, están viciados de nulidad.

La Sala concluye que las consideraciones expuestas bastan para declarar la nulidad total de los actos administrativos demandados y, en consecuencia, se abstiene de pronunciarse sobre los demás cargos formulados.

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

FALLA

Revocar la sentencia del 10 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en el proceso contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la compañía UNIFI LATIN AMERICA S. A. contra la DIAN. En su lugar,

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 32241201000300, del 14 de diciembre de 2010, y de la Resolución 900.017, del 16 de enero de 2012, que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la compañía UNIFI LATIN AMERICA S. A.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración privada, presentada por la compañía UNIFI LATIN AMÉRICA S. A., el 21 de abril de 2008.

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ