



DERECHO AL DEBIDO PROCESO - Alcance en procedimiento de fiscalización del régimen de precios de transferencia. La administración debe garantizar el debido proceso al fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones propias del régimen / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Objeto / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Facultades de la DIAN / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Obligaciones formales. Demostración del sometimiento al principio de plena competencia / DEMOSTRACIÓN DEL SOMETIMIENTO AL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Finalidad y objeto. Además de ser el soporte de la aplicación del régimen de precios de transferencia que efectúa el sujeto pasivo al autoliquidar el impuesto sobre la renta, sirve como instrumento de fiscalización y fundamento de las modificaciones que puede efectuar la Administración sobre el impuesto, cuando se incumpla el principio de plena competencia / DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Incluye el estudio de precios de transferencia que da cuenta de la aplicación de dicho régimen / ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Objeto de prueba. Es demostrar que el cumplimiento del régimen de precios de transferencia en las operaciones con vinculados económicos del exterior / ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Alcance y valor probatorio. Cuando su contenido evidencia que las transacciones del contribuyente se sitúan por fuera del rango ajustado y, por ende, el incumplimiento del principio de plena competencia, la administración queda habilitada para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta, sin que para ello se requieran comprobaciones adicionales, pues ya el mismo interesado ha afirmado el hecho que era objeto de prueba / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Ajuste del precio o margen de utilidad a la mediana del rango. Procedencia por existencia de margen de utilidad por debajo del cuartil inferior del rango transaccional declarado en las operaciones comparables / VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO EN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - No configuración. En el caso concreto no se vulneró el debido proceso por el hecho de que la autoridad haya determinado oficialmente el tributo con base en los reportes que de manera expresa y consciente le rindió la misma contribuyente en la documentación comprobatoria

Respecto del cargo de apelación que plantea la violación del derecho al debido proceso porque la Administración no adelantó actividades de comprobación sobre las operaciones sostenidas por la contribuyente con sus vinculadas económicas del exterior, la Sala parte de reafirmar que el señalado derecho, de raigambre constitucional (artículo 29), se predica en toda clase de actuaciones administrativas y judiciales (sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 16191, CP: Hugo Fernando Bastidas) como una garantía de aplicación inmediata (sentencia del 09 de marzo de 2017, exp. 21511, CP: *ibidem*), de modo que no la podrá desconocer la Administración al fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia. 2.1- Para el periodo gravable que aquí se debate, el artículo 260-1 del ET disponía que quienes celebraran operaciones con vinculados económicos del exterior determinarían sus factores componentes de renta, valorando esas operaciones bajo precios y márgenes de utilidad correspondientes a operaciones comparables desarrolladas entre partes independientes; y que la Administración, en uso de sus potestades de verificación y control, podía constatar que así se cumpliera. A tal fin, los obligados deben acreditar el sometimiento al principio de plena competencia, a través de la DIPT –con la cual le informan a la Administración las operaciones llevadas a cabo con vinculados económicos del exterior– y de la



«documentación comprobatoria» que deben elaborar, que incluye el estudio de precios de transferencia que da cuenta de la aplicación del citado régimen. Ambos deberes formales representan cargas de colaboración que se tienen con la autoridad tributaria, por imposición legal, para que esta ejerza la función de revisar la adecuada determinación del impuesto sobre la renta (sentencia del 22 de febrero 2018, exp. 20524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En este sentido, la documentación comprobatoria, además de representar el soporte de la aplicación del régimen de precios de transferencia que efectúa el sujeto pasivo al autoliquidar el impuesto sobre la renta, sirve como instrumento de fiscalización y fundamento de las modificaciones que a la luz del artículo 260-1 del ET puede efectuar la Administración sobre el impuesto declarado, cuando quiera que se incumpla el principio de plena competencia, según está regulado legalmente. Así, cuando el propio contribuyente demuestra, en el estudio de precios de transferencia elaborado, que sus transacciones se sitúan por fuera del rango ajustado y que por ello incumplió el principio de plena competencia, no se requieren comprobaciones adicionales por parte de la autoridad, pues ya el mismo interesado ha afirmado el hecho que era objeto de prueba: esto es, que sus operaciones con vinculados económicos del exterior incumplieron el régimen de precios de transferencia, lo cual habilita a la Administración para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta. 2.2- En el caso que se enjuicia, está acreditado que la apelante presentó su DIPT correspondiente al periodo 2006 (...), en la cual reportó operaciones de ingreso y de egreso con dos vinculadas del exterior, con un margen de utilidad por debajo del cuartil inferior. Por esa circunstancia, fue requerida mediante auto de verificación para que aportara la documentación comprobatoria de la DIPT (f. 6 caa 1); tras lo cual entregó un estudio de precios de transferencia que soportaba la información y los montos consignados en la DIPT (...). Visto que tanto la DIPT como la documentación comprobatoria reportaban que el margen de utilidad de las operaciones controladas estaba por debajo del cuartil inferior del rango correspondiente a las operaciones comparables entre partes independientes, quedó establecido que se había realizado el supuesto de hecho previsto en el tercer inciso del párrafo 2.º del artículo 260-2 del ET (i.e. encontrarse por fuera del rango ajustado) que desata la consecuencia de tener que ajustar la valoración de sus componentes de renta en las operaciones controladas a «la mediana de dicho rango». Y, dado que en la autoliquidación del tributo la demandante no efectuó el ajuste a la mediana indicado por la norma, la autoridad estaba habilitada para modificar la declaración del impuesto revisada, en el sentido de efectuar el ajuste omitido por la declarante. 2.3- Las referidas circunstancias de hecho y de derecho contrarían el cargo de apelación analizado pues la demandada adelantó las actividades de verificación y control previstas para el régimen de precios de transferencia. Tanto, que a partir de ellas estableció que el precio o margen de utilidad con el que operaron la actora y sus vinculadas económicas del exterior estaba por fuera del cuartil inferior del rango transaccional en las operaciones comparables. Para la Sala, no se vulnera el derecho fundamental al debido proceso por la circunstancia de que la autoridad haya determinado oficialmente el tributo siguiendo los reportes que de manera expresa y consciente le rindió una entidad comercial con alto grado de asesoramiento, como es la demandante. No prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 260-2 PARÁGRAFO 2

AJUSTES EN LA VALORACIÓN DE TRANSACCIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Objeto. Buscan aproximar las transacciones a un marco de competencia económica, con independencia de las obligaciones contractuales existentes entre las entidades o de



la concurrencia de esquemas de defraudación / DETERMINACIÓN DEL PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN OPERACIONES CONTROLADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Métodos y análisis de comparabilidad de las operaciones / DETERMINACIÓN DEL PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN OPERACIONES CONTROLADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Cumplimiento del principio de plena competencia. Se considera que el precio o margen de la transacción controlada cumple con este principio si se encuentra dentro del rango (ajustado o no, según el caso) de precios determinados por partes independientes, tras adelantar el análisis de comparabilidad respectivo y aplicar el método más apropiado / AJUSTE DEL MARGEN DE UTILIDAD A LA MEDIANA DEL RANGO POR ENCONTRARSE POR FUERA DEL RANGO AJUSTADO - Procedencia y obligatoriedad. Alcance y naturaleza jurídica del parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario. El ajuste a la mediana del rango es imperativo, pues la norma no contempla excepciones, sino un mandato obligatorio, con consecuencias jurídicas directas, frente a las transacciones controladas que desatiendan el principio de plena competencia, por encontrarse por fuera del rango ajustado, sin que el ajuste conlleve tachas sobre la artificialidad de las operaciones / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Obligatoriedad del ajuste del precio o margen de utilidad a la mediana del rango por haber tenido un margen de utilidad por debajo del cuartil inferior del rango transaccional declarado en las operaciones comparables. Se debe hacer el ajuste aunque se acrediten circunstancias justificativas del hecho de haber tenido un margen de utilidad por fuera del rango ajustado / CONTROL DE LEGALIDAD DE LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Legalidad de la modificación oficial de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, que adicionó ingresos y disminuyó deducciones producto de ajustar a la mediana del rango el margen de utilidad determinado en las transacciones realizadas por la contribuyente con sus vinculadas económicas del exterior

El régimen de precios de transferencia adoptado por nuestra legislación impone la realización de ajustes en la valoración de transacciones entre entidades vinculadas, para aproximarlas a un marco de competencia económica, independientemente de las obligaciones contractuales que existan entre ellas o de la concurrencia de esquemas de defraudación. En este sentido, el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET dispuso que cuando quiera que el contribuyente estuviese por fuera del rango ajustado, a efectos fiscales, el precio o margen de utilidad de las transacciones controladas correspondería al de la mediana del rango, sin que tal ajuste conlleve tachas sobre la artificialidad de las operaciones. Para lograr que el resultado de las transacciones controladas sea consistente con el que habrían tenido las mismas de haber sido realizadas entre partes independientes, hace falta identificar operaciones comparables, que sirvan como medio de contraste para determinar el precio o margen de utilidad de plena competencia. Según el artículo 260-2 del ET, en la versión vigente para la época, el margen de utilidad en las operaciones controladas se determinaría seleccionando el método que el contribuyente considerara adecuado, de los que la propia norma enlistaba; y, si existieran dos o más operaciones comparables, se podía obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad, que sería ajustable con métodos estadísticos, especialmente, el del rango intercuartil como medida de variabilidad adecuada de la dispersión (parágrafo 2.º). Por tanto, bajo el régimen de precios de transferencia se considera que el precio o margen de la transacción controlada cumple con el principio de plena competencia, si se encuentra dentro del rango (ajustado o no, según el caso) de precios determinados por partes independientes, tras adelantar el análisis de comparabilidad respectivo y aplicar el método más apropiado; en caso contrario, «se considerará que el precio o margen de utilidad en



operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango». Observa la Sala, que la norma contiene un mandato de orden imperativo por cuenta del cual corresponde valorar conforme a la mediana del rango, el precio o margen de las transacciones controladas, cuando quiera que se haya determinado un precio o margen de utilidad por fuera del rango ajustado. Además, el ajuste que se debe realizar bajo la normativa nacional analizada no solo es forzoso, sino que valora el resultado de las transacciones controladas en un punto específico del rango de plena competencia (señaladamente, el correspondiente a la mediana del rango), en lugar de limitarse a llevarlo a quedar incluido dentro del rango, por ejemplo, con un ajuste al cuartil inferior. Así, en el caso de precios o márgenes de utilidad que se encuentran por fuera del rango ajustado, la norma no contempla excepciones a la valoración de las transacciones que manda la norma, ni aun si se acreditan circunstancias justificativas de haberse reportado por fuera del rango de plena competencia. Por la técnica legislativa empleada, la Sala concluye que el parágrafo 2.º del artículo 260- 2 del ET analizado, no estableció una presunción legal que pudiera desvirtuarse, sino una consecuencia jurídica directa, un mandato de obligatorio cumplimiento en toda clase de situaciones en las cuales se verifique el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es, que las transacciones controladas desatiendan el principio de plena competencia por encontrarse por fuera del rango ajustado. (...) [L]as transacciones que durante el periodo realizó la apelante con entidades vinculadas del exterior debían someterse al principio de plena competencia, de modo que el precio o margen de utilidad de esas operaciones debía estar dentro del rango ajustado al que se refiere el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, entonces vigente. Al efecto, se requería un análisis de comparabilidad que incluyera la aplicación del método más acorde a las operaciones controladas y a las realizadas entre partes independientes, para determinar un rango y aplicar los ajustes procedentes para darle mayor confiabilidad al análisis. Aplicado el anterior precepto al caso, se tiene que la apelante efectuó su análisis de comparabilidad, seleccionándose a sí misma como la parte a examinar y se contrastó con seis entidades extranjeras, empleando el método TU, con indicador de rentabilidad MO, utilizando como información financiera de la parte analizada los estados financieros globales; y realizó los ajustes económicos que estimó procedentes, acotando el rango obtenido con el rango intercuartil, todo lo cual arrojó como resultado que su margen transaccional se encontraba por fuera del rango ajustado. Habiendo incurrido la apelante en el supuesto de hecho previsto en el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, surgía de forma inmediata e insalvable la consecuencia jurídica mandada por la norma, según la cual, en la liquidación del impuesto sobre la renta, las operaciones con las entidades vinculadas del exterior se valorarían tomando como margen transaccional el correspondiente a la mediana del rango. Resulta indiferente constatar si los negocios en cuestión se orientaban, o no, a trasladar artificiosamente utilidades al exterior, pues ese análisis no hace parte de la estructura de la norma dirigida a afinar el principio de plena competencia. Resulta impertinente cualquier juicio en ese sentido, en la medida en que la conclusión que arroje no apoya ni exonera la procedencia de la consecuencia jurídica dispuesta en el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET. Con lo cual, contrario a lo que entiende la apelante, la conclusión que afirman los actos cuya juridicidad cuestiona, no conlleva un juicio de valor sobre su conducta, ni una imputación relativa a la deslocalización de utilidades, pues no es esa la circunstancia contemplada en la norma como habilitante de la valoración de las operaciones controladas conforme a la mediana del rango. No vienen a lugar sus alegaciones encaminadas a desvirtuar o a censurar una acusación inexistente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 PARÁGRAFO 2

OBLIGATORIEDAD DEL AJUSTE DEL MARGEN DE UTILIDAD A LA MEDIANA DEL



RANGO POR ENCONTRARSE POR FUERA DEL RANGO AJUSTADO - Inexistencia de causales exonerativas del deber de efectuar el ajuste. El ordenamiento jurídico que regula el régimen de precios de transferencia no prevé causales exonerativas de la obligación de valorar conforme a la mediana del rango ajustado las operaciones entre partes vinculadas cuyo margen de rentabilidad se sitúe por fuera del rango transaccional entre partes independientes / ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Criterios de comparabilidad de las transacciones / ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Atributos de las operaciones. Riesgos financieros. Dentro de los atributos de las operaciones, en el estudio de precios de transferencia se toman en cuenta las funciones o actividades económicas significativas, que incluyen los riesgos asumidos por cada una de las partes involucradas en la transacción, como los financieros, que comprenden los derivados de las fluctuaciones de las tasas de cambio / OPERACIONES COMPARABLES EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Noción y alcance / AJUSTE DEL MARGEN DE UTILIDAD A LA MEDIANA DEL RANGO POR ENCONTRARSE POR FUERA DEL RANGO AJUSTADO - Obligatoriedad. No se afecta por el hecho de que en el análisis de comparabilidad la contribuyente no haya efectuado los ajustes de comparabilidad pertinentes para neutralizar el riesgo financiero derivado de las fluctuaciones de la tasa de cambio

[P]lantea que, para el caso, no es procedente aplicar el ajuste a la mediana del rango, dictado por el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, porque el índice de rentabilidad MO, empleado en el método TU, se vio afectado por dos circunstancias económicas: la revaluación en 2006 de la divisa nacional, frente al dólar estadounidense, que redujo sus ingresos por exportaciones, y la inflación interna que incrementó sus costos de producción. Sobre el particular, confluyen dos razones determinantes para la decisión del cargo. En primer lugar, tal como se expuso, no se prevén en el ordenamiento causales que exoneren de la consecuencia de tener que valorar conforme a la mediana del rango ajustado las operaciones entre partes vinculadas cuyo margen de rentabilidad se sitúe por fuera del rango transaccional entre partes independientes. Y, en segundo lugar, los efectos que produjeran las fluctuaciones en la tasa de cambio en el índice de rentabilidad correspondía considerarlos y solucionarlos al llevar a cabo el análisis de comparabilidad. En efecto, el régimen de precios de transferencia exige seleccionar operaciones entre partes independientes que sean «*comparables*» con las transacciones que lleva a cabo la contribuyente con sus partes vinculadas, para contrastarlas. A tal fin, el texto entonces vigente del artículo 260-3 del ET estableció los «*criterios de comparabilidad*» de las transacciones. De acuerdo con ellos, «*se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad*» o cuando, aun existiendo «*dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables*». A partir de este entendido, en el estudio de precios de transferencia se toman en cuenta, dentro de los atributos de las operaciones, las funciones o actividades económicas significativas, que incluyen los riesgos asumidos por cada una de las partes involucradas en la transacción, como es el caso de los financieros (ordinal 2.º del artículo 260-3 del ET), que comprenden los derivados de las fluctuaciones de las tasas de cambio. Aunque la demandante mencionó en su análisis de comparabilidad, dentro de los riesgos financieros la variable cambiaria, no empleó los mecanismos que en la verificación de la comparabilidad proceden para neutralizar esa clase de riesgos, pues no planteó efectuar un ajuste de comparabilidad por el hecho de que el índice de rentabilidad de las comparables seleccionadas no estuviera afectado por el mismo riesgo, ni seleccionó comparables que sí estuvieran afectadas por ese riesgo. Que la demandante se haya abstenido de llevar a cabo los ajustes de comparabilidad que



estimara apropiados, no afecta la procedencia de la consecuencia jurídica mandada por el párrafo 2.º del artículo 260-2 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 PARÁGRAFO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-3 NUMERAL 2

ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Información anexa. Entre otra información, el estudio se debe acompañar de estados financieros de propósito especial o segmentados / **ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO ESPECIAL O SEGMENTADOS EN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Finalidad.** Permitían segmentar los costos y gastos imputables a los ingresos derivados de las operaciones controladas en orden a determinar el índice de rentabilidad seleccionado para la aplicación del método TU en las transacciones y para adelantar ajustes respecto del precio o margen definido / **CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA – Titularidad.** Corresponde a la parte interesada probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico cuya aplicación persiguen / **APLICACIÓN DE REGLA DE PROPORCIONALIDAD CONSISTENTE EN AJUSTAR A LA MEDIANA LOS INGRESOS DE LAS OPERACIONES CON VINCULADAS PARA DISMINUIR LA CUANTÍA DEL AJUSTE A LAS TRANSACCIONES CONTROLADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Improcedencia.** En el caso concreto no procede porque la actora no acompañó con la documentación comprobatoria los estados financieros segmentados, que debía aportar, para probar la segmentación de sus costos de producción y venta, en orden a la determinación del índice de rentabilidad con el método TU, omisión que no se puede suplir mediante el ejercicio de proporcionalidad que propuso en la apelación, por ser antitécnica, carente de fundamento legal y por desconocer las reglas de asignación de la carga de la prueba / **CUANTÍA DEL AJUSTE A LAS TRANSACCIONES CONTROLADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Legalidad de la modificación oficial de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.** En el caso no se desvirtuaron, a través de las pruebas pertinentes, las cifras establecidas por la autoridad a partir del estudio de precios de transferencia entregado por la apelante en el procedimiento administrativo de revisión

Habida cuenta de que el régimen de precios de transferencia somete el precio o margen de utilidad de las transacciones controladas al principio de plena competencia, las normas reglamentarias regulan la información que se debe adjuntar al estudio de precios de transferencia a cargo del obligado tributario. Señaladamente, la letra c) del artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004, establecía que el estudio de precios de transferencia debía estar acompañado, entre otra información, de estados financieros de propósito especial, que permitieran segmentar los costos y gastos imputables a los ingresos derivados de las operaciones controladas, actividad relevante para determinar el índice de rentabilidad seleccionado para la aplicación del método TU en las transacciones controladas y para adelantar ajustes respecto del precio o margen definido. En el caso, quedó establecido, y no es discutido por las partes, que la actora suministró la documentación comprobatoria, pero sin la segmentación que contempla el reglamento. Su renuencia a cumplir el deber de aportar la información pertinente –que además tenía bajo su control y alcance– no frustra la aplicación del régimen de precios de transferencia. Y su omisión no se puede suplir mediante el ejercicio de proporcionalidad propuesto en la apelación, según el cual, las cifras requeridas se debían inferir a partir de una regla de tres simple, que les atribuyera a las expensas incurridas en las operaciones controladas, un porcentaje en el total de costos y gastos del periodo equivalente al que tuvieran los ingresos logrados con entidades



vinculadas en los ingresos anuales. Tal propuesta es antitécnica, carece de fundamento legal y desconoce las reglas de asignación de la carga de la prueba (artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, reproducido actualmente en el artículo 167 del Código General del Proceso) según las cuales, le incumbe a la parte interesada probar el supuesto de hecho – para el caso, la segmentación de sus costos de producción y venta, mediante estados financieros de propósito especial– de las normas que consagran el efecto jurídico perseguido –i.e. la determinación del índice de rentabilidad con el método TU en la aplicación del régimen de precios transferencia regulado en el artículo 260-2 del ET, de la época–; máxime, si se tiene en cuenta que la demostración pretendida por la apelante solo dependía de un medio de prueba no aportado que se encontraba a su único alcance. Resulta improcedente este cargo de apelación, pues no se desvirtuaron, mediante las demostraciones pertinentes, las cifras establecidas por la autoridad a partir del estudio de precios de transferencia entregado por la apelante en el procedimiento administrativo de revisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 177 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 167 / DECRETO 4349 DE 2004 - ARTÍCULO 7 LITERAL C

PRUEBA PERICIAL - Impertinencia frente al tema objeto de prueba. En el caso, la prueba técnica tendiente a que se confrontara la conformidad de la contabilidad de la actora con la información aportada con la demanda carecía de relación con el objeto de la litis, porque las modificaciones adoptadas en los actos acusados no se fundaron en reproches a la contabilidad ni a sus soportes / PRUEBA PERICIAL EN RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Inconducencia para acreditar que las operaciones con entidades vinculadas se realizaron a precios de mercado. La prueba pericial es inconducente para demostrar hechos con relevancia jurídica en el marco de la aplicación del régimen de precios de transferencia, porque las normas que regulan dicho régimen no contemplan como supuesto de hecho que las operaciones con entidades vinculadas se hayan realizado a precios de mercado, sino que se sometan al principio de plena competencia / PRUEBA PERICIAL - Procedencia / PRUEBA PERICIAL EN RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedencia para acreditar hechos no jurídicos que sean pertinentes al estudio de precios de transferencia

[R]eprocha la apelante que el *a quo* hubiese desestimado el dictamen pericial practicado en vía judicial. Indicó que, en primer lugar, la finalidad de la pericia que le solicitó al tribunal era la de verificar si el contenido de la información aportada con la demanda (i.e. facturas de venta y cuentas por cobrar por ventas a vinculadas y a terceros), contenida en un disco compacto, correspondía a lo reflejado en los libros de contabilidad y en los documentos físicos existentes en la empresa (...); pero, dado que las determinaciones adoptadas en los actos demandados no tuvieron causa en reproches a la contabilidad, ni a los documentos que la soportan, resulta impertinente en este juicio una prueba orientada a la finalidad alegada por la apelante, pues no tiene relación con lo que en el caso es el objeto de la litis. En segundo término, señaló la apelante que la prueba pericial estaba dirigida a acreditar que las operaciones con entidades vinculadas se habían realizado a precios de mercado (...) Vista la finalidad hacia la que se orienta esta pericia y el alcance del dictamen rendido, constata la Sala que se trata de un medio probatorio inconducente a efectos de demostrar hechos con relevancia jurídica en el marco de la aplicación del régimen de precios de transferencia. Lo anterior, porque las normas que regulan dicho régimen no contemplan como supuesto de hecho la circunstancia de que las operaciones



con entidades vinculadas se hayan realizado «*a precios de mercado*», sino que estas se sometan al principio de plena competencia bajo las previsiones metodológicas que para la época prescribían los artículos 260-2 y 260-3 del ET. La falta de eficacia probatoria se reafirma al evidenciar que el propio auxiliar de la justicia advirtió en el dictamen rendido que su labor se circunscribió a sacar un promedio simple del valor de venta unitaria de las unidades totales vendidas en el periodo, para compararlo con el promedio al que se le vendieron productos a una de las entidades con las que tenía vinculación económica y que el menor precio de estas últimas podría justificarse a partir de inferencias derivadas de un muestreo de facturas de la vendedora. Se trata entonces de un peritaje cuyas constataciones se limitan a hacer dos divisiones simples, las cuales acompaña de una conclusión que, concomitantemente, enerva alegando como justificación una inferencia construida a partir de un hecho indicador no relacionado con la conclusión. Por esas características particulares, la prueba a la cual se refiere la apelación desatiende el mandato del artículo 233 del CPC (actualmente del artículo 226 del CGP), según el cual la peritación solo es procedente para verificar «*hechos*» que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos. Si bien nada impide que se puedan comprobar mediante peritaje hechos no jurídicos que sean pertinentes al estudio de precios de transferencia (v.g. fórmulas financieras, índices económicos, etc), para que a partir de ellos sea el juez quien formule las conclusiones jurídicas relativas al cumplimiento del principio de plena competencia, juzga la Sala que la prueba sobre la cual recae la impugnación de la sentencia no cumplió las exigencias normativas ni jurisprudenciales sobre la idoneidad probatoria de los peritajes. No procede el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-3 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 233 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 226

SANCIÓN POR INEXACTITUD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Conductas sancionables. Para la época de los hechos, se circunscribían a desatender el principio de plena competencia y, en consecuencia, a generar una menor cuota tributaria / **CAUSAL EXCULPATORIA O DE EXONERACIÓN PUNITIVA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Error sobre el derecho aplicable / SANCIÓN POR INEXACTITUD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Alcance del tipo infractor.** Para incurrir en el tipo infractor basta con determinar los ingresos, costos, deducciones, activos o pasivos, en las transacciones con partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad no acordes con los que se determinarían entre partes independientes en operaciones comparables, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor / **SANCIÓN POR INEXACTITUD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedencia.** En el caso concreto se demostró que las transacciones controladas no se valoraron conforme al rango ajustado de operaciones comparables, propiciando un menor valor a pagar por el periodo, con lo cual se incumplió el principio de plena competencia y se incurrió en la infracción sancionable / **PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación a la sanción por inexactitud por infracciones al principio de plena competencia en el régimen de precios de transferencia / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Reducción de la sanción por inexactitud por infracciones al principio de plena competencia en el régimen de precios de transferencia**

En relación con la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, argumenta la



apelante que es improcedente porque no se realizaron maniobras fraudulentas para disminuir las utilidades derivadas de operaciones con vinculados económicos. También, porque estima que estar por fuera del rango ajustado no implica que sea errónea la información suministrada y porque alega que en el caso no se afectó el recaudo nacional. Para la época de los hechos, dicha figura punitiva estaba regulada por el parágrafo del artículo 260-10 del ET, que prescribía que incurría en inexactitud sancionable quien determinara los componentes de renta en operaciones con vinculados económicos «*con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente*», infracción que sería reprimida mediante la sanción prevista en el artículo 647 *ibídem*. Dicho en esos términos, la conducta infractora se circunscribía a desatender los dictados del principio de plena competencia, generando como consecuencia una menor cuota tributaria. Todo, sin perjuicio de que el autor fuese exculpado al demostrar que concurrió al caso alguna circunstancia constitutiva de error en la aplicación del derecho, que lo exoneraría de la consecuencia punitiva, por influjo de los mandatos constitucionales, aunque la norma no hiciese una advertencia expresa en ese sentido (sentencia del 11 de junio del 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En el caso objeto de enjuiciamiento, observa la Sala que la demandante no alegó, ni intentó probar, estar incurso en un error en la aplicación del derecho que rige el caso, sino que insistió en que no existía adecuación típica entre su conducta y la descripción legal de la infracción, por cuenta de no haber ocultado cifras, ni incurrido en maniobras fraudulentas, ni haber empleado datos falsos. En esa medida, el análisis de la Sala debe limitarse a establecer si la conducta enjuiciada se subsume o no en la descripción del tipo infractor, sin que haya lugar a pronunciarse sobre la causal de exoneración punitiva que no fue invocada, ni argumentada por la sancionada.

6.1- Tal como está regulado, para recaer en el tipo infractor basta con determinar los ingresos, costos, deducciones, activos o pasivos, en las transacciones con partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no sean acordes con los que se determinarían entre partes independientes en operaciones comparables, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor. La norma no exige que concurra el ánimo de defraudar, ni que se obtenga el resultado mencionado mediante la ocultación de datos, o a través de datos erróneos. De modo que ninguna de cuestiones por las cuales la apelante alega no haber incurrido en la infracción, constituye un ingrediente del tipo infractor, por lo cual la argumentación planteada no lleva a negar la eventual realización de la conducta punible. En cambio, sí que está demostrado que las transacciones controladas no se valoraron conforme al rango ajustado de operaciones comparables, propiciando un menor valor a pagar por el periodo, con lo cual se incumplió con el principio de plena competencia y se incurrió en la infracción sancionable. No procede el cargo de apelación.

6.2- Sin perjuicio de lo anterior, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en el citado artículos 288 de la Ley 1819 de 2016, la Sala procede a reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO NO DEBIDO - Improcedencia. No hay lugar a la devolución pretendida porque se concluyó la juridicidad de la determinación oficial



Radicado: 05001-23-31-000-2011-01430-01 (21990)
Demandante: C.I. Promotora Bananera S.A.

del tributo

Frente al cargo de apelación que plantea que el tribunal no se pronunció sobre la devolución del monto pagado tras la notificación de la decisión del recurso de reconsideración (...), con el reconocimiento de los respectivos intereses moratorios, indica la Sala que el cargo también será negado, en la medida en que se estableció la procedencia de los mayores valores liquidados oficialmente, por lo cual no tiene cabida la devolución pretendida.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., cinco (05) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 05001-23-31-000-2011-01430-01(21990)

Actor: C.I. PROMOTORA BANANERA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (ff. 713 vto. ca 2).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2006, el 15 de mayo de 2007 (f. 315 caa 2).

La demandada adelantó un procedimiento de revisión de la anterior declaración, en el marco del cual profirió el auto de verificación nro. 630628, del 28 de mayo de 2009, por medio del cual le solicitó a la actora la presentación de la documentación comprobatoria de precios de transferencia (f.6 caa 1); y que concluyó con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412010000028, del 08 de marzo de 2010, que modificó la declaración del impuesto, en el sentido de añadir ingresos y de disminuir deducciones, como resultado de ajustar a la mediana del rango el margen de utilidad determinado en las



Radicado: 05001-23-31-000-2011-01430-01 (21990)
Demandante: C.I. Promotora Bananera S.A.

transacciones realizadas en el periodo con las entidades con las que tenía vinculación económica. Por lo anterior, incrementó la cuota tributaria y sancionó por inexactitud (ff. 137 a 157 ca 1), decisión que fue confirmada por la Resolución nro. 9000038, del 05 de abril de 2011 (ff. 35 a 45 ca 2).

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 demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 7 y 8 ca 2):

Los actos administrativos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

- a) Liquidación Oficial de Revisión N° 112412010000028 de fecha 8 de marzo del año 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2006.
- b) Resolución Recurso de Reconsideración N° 9000038 de fecha 5 de abril del año 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales – DIAN, por medio de la cual, se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión en todas sus partes.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decreta lo siguiente:

Primero: Que la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2006, presentada por Proban S.A., se encuentra en firme y es inmodificable.

Segundo: Que a consecuencia de la nulidad declarada, se ordene la devolución de lo cancelado por la sociedad en la suma de \$2.891.958.000 por pago de lo no debido, junto con los intereses moratorios liquidados correspondientes hasta la fecha de pago.

Tercero: Que se condene en costas a la demandada, consistentes en reconocer a favor de mi representada los costos del proceso más los honorarios correspondientes a la representación que realiza el suscrito, en calidad de abogado apoderado de la sociedad.

Invocó como normas violadas los artículos 260-1, 260-2, 683 y 684 del Estatuto Tributario (ET), y el Decreto Reglamentario 4349 de 2004. El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 10 a 23 ca 2):

Alegó que se habían desatendido los artículos 683 y 684 del ET a la hora de determinar si se había vulnerado el principio de plena competencia. Planteó que la Administración debía recaudar las pruebas necesarias para determinar si en las operaciones con vinculados económicos se habían manipulado precios o trasladado utilidades artificialmente, y si el precio utilizado era comparable con los de operaciones realizadas entre partes independientes. Por ello, señaló que solo se había tenido en cuenta que en el estudio de precios de transferencia estaba por fuera del rango y procedió a realizar, automáticamente, el ajuste a la mediana sin realizar ninguna comprobación adicional.

Aseguró que no manipuló los precios de venta en las operaciones realizadas con entidades vinculadas y que, si bien declaró un valor total de rentabilidad inferior al rango, no es imputable a las operaciones con vinculadas sino a otros factores. Al respecto, explicó que las fluctuaciones en el tipo de cambio durante 2006 influyeron en la rentabilidad de esas operaciones. Añadió que tuvo una pérdida neta por diferencia en cambio imputable a las ventas realizadas a las vinculadas del exterior, al tiempo que en operaciones con partes independientes obtuvo una utilidad por diferencial cambiario.

Argumentó que el artículo 260-2 del ET dispone que cuando se declara un margen por fuera del rango se entiende que ese margen es la mediana, pero que el precepto no comporta una presunción de derecho, porque el contribuyente puede exponer las razones por las que obtuvo un margen por fuera del rango. Adujo que en su caso la baja rentabilidad (*i.e.* por debajo del rango intercuartil) no obedece a los precios utilizados en las operaciones con entidades vinculadas, sino al diferencial cambiario y a la rentabilidad



propia de los negocios con no vinculadas.

Señaló que la demandada interpretó indebidamente los artículos 260-1 y 260-2 del ET y 1.º del Decreto 4349 de 2004, dado que el régimen de precios de transferencia solo aplica a las operaciones con entidades vinculadas; de modo que no es aplicable la presunción del párrafo 2.º del artículo 260-2 del ET a operaciones con partes independientes. Añadió que el ajuste a la mediana a realizar cuando el margen de utilidad está por fuera del rango, es procedente sobre la cifra de operaciones con vinculadas.

Manifestó que si bien el estudio de precios de transferencia indica que la sociedad está por debajo del cuartil inferior (0.5%), la demandada hizo automáticamente el ajuste a la mediana (2.66%), sin considerar que se habían realizado operaciones con vinculadas y con partes independientes. Por lo anterior, señaló que, si fuera procedente el ajuste a la mediana, deben tomarse los ingresos provenientes de las operaciones con vinculadas, lo que llevaría a un ajuste por \$417.545.557 y no de \$2.431.820.000.

Frente a la sanción por inexactitud, planteó que en el caso no hubo ocultamiento de cifras, ni maniobras fraudulentas para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor. Adujo que la conducta infractora no podía presumirse y que, según los precedentes de la Sección, el incumplimiento de los requisitos formales para acceder a beneficios o derechos no implica la inexistencia del rubro, ni que se hubieren utilizado datos falsos, equivocados o incompletos.

Solicitó que además de la declaratoria de nulidad de los actos demandados, se ordene la devolución de las sumas pagadas indebidamente por concepto de impuesto sobre la renta, así como de los intereses moratorios liquidados a la fecha de pago. Lo anterior, teniendo en cuenta que tras la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración pagó \$2.891.958.000 imputables a la declaración del impuesto debatida.

Adicionalmente, pidió que mediante prueba pericial se determinara si el contenido de la información aportada con la demanda (en medio digital) se correspondía con los libros de contabilidad y con los documentos físicos de la empresa; y si dicha información lleva a concluir que las operaciones con vinculadas se hicieron a precios de mercado.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 166 a 178 ca 2), para lo cual:

Formuló la excepción de caducidad de la acción porque la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue notificada el 11 de abril de 2011, con lo cual el plazo para demandar habría expirado el 11 de agosto de ese año.

Sostuvo que la valoración que realizó sobre la DIPT y la documentación comprobatoria era acorde con el artículo 684 del ET, porque ambas se presumen veraces y reflejaron un margen por debajo del cuartil inferior (0.5%).

Acerca de la vulneración del régimen de precios de transferencia, planteó que en 2006 la demandante registró operaciones de ingreso con vinculadas del exterior, por venta de inventarios en cuantía de \$19.368.542.857, y operaciones de egreso con las mismas vinculadas por \$2.554.596.323. Precisó que la demandante seleccionó las entidades



comparables utilizando la base de datos Standard & Poor Compustat, estableciendo un grupo final de seis comparables que arrojaron una muestra estadística de márgenes operacionales de utilidad basados en el método TU de -1,9%, 5,3%, 3,8%, 1,5%, 1,0% y 9,2%, a partir de lo cual se estableció un rango intercuartil. Frente al margen transaccional de operación (TU), precisó que para la demandante fue de 0,5% en 2006, que debió ser ajustado a la mediana (2,60%) en virtud del parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET. También indicó que su contraparte no efectuó un análisis segmentado de las operaciones con entidades vinculadas del exterior, sino uno global.

Planteó que, según los estados financieros, en 2006 la demandante generó una pérdida neta por diferencia en cambio de \$331.000.000. Añadió que en ese año la economía colombiana presentó una devaluación del tipo de cambio, por lo que no puede plantearse que hubo una revaluación; y que de los saldos en moneda extranjera a 31 de diciembre, reflejados en los estados financieros, no puede inferirse que el riesgo que pudieron tener las fluctuaciones de la tasa de cambio afectaron el estado operacional de la demandante, puesto que la diferencia en cambio generada obedeció principalmente al ajuste realizado por la financiación en moneda extranjera (pagarés), y no por efecto del giro ordinario del negocio.

Defendió que los artículos 260-1 y siguientes del ET disponen que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que celebren operaciones con vinculados deben determinar sus ingresos, costos y deducciones, considerando los precios y márgenes de utilidad que se hubieren utilizado entre partes independientes. Agregó que en los actos expedidos son explícitos los fundamentos jurídicos de los ajustes hechos a la autoliquidación del tributo.

Finalmente, frente a la sanción por inexactitud manifestó que la demandante registró en su declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales derivó un menor impuesto y saldo a pagar. Añadió que no es procedente invocar la causal de exoneración punitiva, pues no tiene cabida cuando los datos declarados evidencian desconocimiento del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda (ff. 703 a 714 ca 2), así:

Respecto de la excepción de caducidad de la acción alegada por la demandada, concluyó que no era procedente porque la acción se ejerció el 10 de agosto de 2011, siendo que la actora tenía hasta el 12 de agosto de ese año para hacerlo.

Manifestó que la demandada no imputó una reducción artificial de la renta líquida del periodo 2006 mediante la alteración de los precios de transferencia en operaciones con vinculadas, como lo estima la actora, sino que determinó que las utilidades de la sociedad estaban por fuera del rango intercuartil, por lo que era procedente el ajuste a la liquidación del impuesto. Agregó que los actos acusados aclararon que no debían considerarse ingresos operacionales los obtenidos por la actora por subsidios estatales, puesto que provenían de transacciones diferentes al objeto social. En esa medida, contrario a lo demandado, no podían tenerse en cuenta para establecer el margen de utilidad con entidades vinculadas.

Adujo que, si bien el ajuste de los ingresos debió realizarse respecto de los obtenidos con vinculadas en el exterior, la documentación comprobatoria aportada contenía el



análisis de forma global, y no segmentada como exigía el artículo 7º del Decreto 4349 de 2004. Explicó que, de acuerdo con la norma, debían presentarse estados financieros de propósito especial, incluyendo el balance general y el estado de resultados de forma segmentada por tipo de operación, de modo que la actora debía determinar el valor de los ingresos provenientes de las operaciones con vinculadas del exterior y con clientes nacionales, lo cual no hizo.

Añadió que no se aportaron al proceso medios probatorios para demostrar algún error en la presentación de la documentación comprobatoria, o que la información presentada permitiera segmentar las operaciones para aplicar el ajuste solamente sobre los ingresos de las operaciones con vinculados, como se pretende; y que el artículo 260-1 del ET establecía que cuando el contribuyente presentara la documentación con inconsistencias, la Administración realizaría las modificaciones a que hubiere lugar en la determinación del impuesto. Así, concluyó que la Administración actuó según exigía la norma, pues no debía solicitar la corrección de las omisiones en la información.

Frente a la fluctuación cambiaría en el periodo, consideró que se debía desestimar el dictamen pericial realizado, con el cual la demandante buscaba demostrar que se había generado una pérdida neta por diferencia cambiaria en ventas a vinculadas económicas, debido a que dicha prueba no estaba debidamente sustentada, conforme a las exigencias jurisprudenciales de la Sección. Expuso que, aunque el perito explicó la afectación por diferencia en cambio, exponiendo la diferencia entre las cuentas de ingresos y gastos, los valores considerados se obtuvieron de la información elaborada por la actora, no de la tasa representativa del mercado (TRM) efectivamente aplicable; y que el peritaje no desvirtuó los argumentos de la demandada, según los cuales la devaluación del segundo semestre no afectó la economía de la sociedad en 2006.

Sostuvo que era procedente la imposición la sanción por inexactitud, porque la actora había incurrido en el supuesto previsto en el artículo 260-10 del ET. Agregó que los ingresos provenientes de operaciones con vinculadas no se encontraban dentro de los márgenes transaccionales de utilidad, pues en las utilidades se incluyeron factores interpretados de manera errónea por la demandante (por la inclusión de subsidios estatales en la utilidad operacional), con lo cual se reflejaron datos equivocados en la declaración del impuesto sobre la renta. Por último, se abstuvo de condenar en costas.

Recurso de apelación

La decisión fue apelada por la parte demandante (ff. 717 a 725). Al efecto, siguiendo los lineamientos de la demanda, planteó que la inactividad fiscalizadora de la demandada, avalada por el tribunal, implicó la vulneración del derecho al debido proceso; y recalcó que el *a quo* reconoció que la autoridad tomó la totalidad de los ingresos para hacer el ajuste a la mediana, no solo los correspondientes a operaciones con vinculados. Planteó que debía tenerse en cuenta la información aportada al expediente que acredita los ingresos totales, los ingresos obtenidos en las operaciones con vinculadas y los ingresos provenientes de operaciones con clientes no vinculados del exterior, a partir de lo cual era posible determinar el porcentaje respectivo frente a los ingresos totales. Así, atribuyó proporcionalmente costos y gastos a cada una de esas operaciones y concluyó que, si fuera procedente, el ajuste sería de \$417.545.557 en lugar de la cifra determinada en los actos acusados.

Aseveró que la falta de información segmentada no conlleva desconocer que en el



régimen de precios de transferencia solo se tienen en cuenta las operaciones con entidades vinculadas. Por ello insistió en que la demandada tendría que haber solicitado la información útil, más allá de cualquier debate acerca del adecuado cumplimiento del deber de reportar la información.

Planteó que la prueba pericial no estaba encaminada a demostrar la tasa de cambio utilizada en las operaciones con vinculados, sino a determinar si se había respetado el principio de plena competencia y la afectación de la utilidad por la fluctuación cambiaria. Adujo que la Circular nro. 39 de 2007 era el acto que soportaba la variación de la tasa de cambio por día, y que el dictamen pericial no estaba llamado a cumplir esta finalidad. Manifestó que el objeto del dictamen era demostrar que la fluctuación del tipo de cambio sí afectó las utilidades recibidas por operaciones con vinculadas, como demostración de que la baja rentabilidad de la sociedad no obedeció a una manipulación de precios sino a una pérdida por diferencia en cambio. Señaló que la prueba pericial es conducente, pertinente y útil dado que no demuestra un hecho notorio (variación de la tasa de cambio) sino los aspectos debatidos (que la rentabilidad de las operaciones con vinculados estuvo afectada en el periodo por la diferencia en cambio); y destacó que su contraparte no objetó la prueba ni cuestionó su fidelidad, por lo que no cabía que el *a quo* concluyera que la prueba no cumplió las exigencias normativas ni jurisprudenciales.

Advirtió que el tribunal no se pronunció frente a la solicitud de devolución por pago de lo no debido, en la cual insistió.

Finalmente, argumentó que era improcedente sancionar por inexactitud, porque las cifras declaradas son completas y verdaderas, y no se realizaron maniobras fraudulentas para disminuir las utilidades derivadas de operaciones con vinculados. Aseveró que imponer la sanción sin considerar las razones que condujeron a que la rentabilidad en operaciones con entidades vinculadas no satisficiera las exigencias de la competencia, comporta una carga carente de fundamento. Añadió que estar por fuera del rango intercuartil no implica que la información suministrada sea equivocada. Finalmente, solicitó la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, aduciendo que en el caso concreto no se afectó el recaudo nacional.

Alegatos de conclusión

La actora y la entidad demandada presentaron alegatos de conclusión reiterando los argumentos expuestos en las etapas procesales previas (ff. 35 a 46).

El Ministerio Público rindió concepto (ff. 47 a 51 vto.) en el que expuso que, dado el análisis de utilidad efectuado en forma global en la documentación comprobatoria, no se podía pretender que la demandada desconociera esa información y realizara el ajuste a la mediana únicamente sobre los ingresos en operaciones con vinculados. Adujo que el régimen de precios de transferencia no le otorga facultades a la Administración para revisar si los rubros que componen la información del contribuyente corresponden a su realidad económica, para corregirlos; y que era obligación de la demandante preparar y enviar la información de cada operación para sustentar la correcta aplicación de régimen.

Planteó que el ajuste a la mediana no obedeció a una decisión de la demandada, sino al cumplimiento de una disposición legal. Advirtió que la demandada no planteó argumentos relativos a la manipulación de precios y que en la vía gubernativa la demandante no reclamó la aplicación de la mediana solamente sobre los ingresos de las operaciones con



sus vinculadas del exterior. Añadió que las explicaciones de la actora sobre diferencia en la tasa de cambio no tienen cabida puesto que el legislador no estableció la posibilidad de justificar el hecho de no estar dentro del rango de precios o margen de utilidad. Consideró que de ocurrir lo anterior, debe realizarse el ajuste a la mediana, como lo hizo lo demandada.

Finalmente, explicó que en virtud de los artículos 260-10 y 647 del ET debe aplicarse la sanción por inexactitud porque la actora estaba obligada a realizar el ajuste a la mediana y, al no hacerlo, reportó datos equivocados que influyeron en un menor impuesto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos acusados. Puntualmente, corresponde determinar: (i) si se vulneró el debido proceso por el hecho de que la Administración haya ajustado a la mediana del rango las transacciones que la demandante realizó durante el periodo con entidades vinculadas del exterior, a partir de la información reportada en la DIPT y en la documentación comprobatoria aportada; (ii) si la Administración debía abstenerse de ajustar a la mediana del rango las transacciones controladas, habida cuenta de las razones justificativas que alega la demandante para haber reportado un margen de utilidad en las operaciones con entidades vinculadas por fuera del rango ajustado; (iii) si corresponde disminuir la cuantía del ajuste, acudiendo a una regla de proporcionalidad; (iv) si el a quo debía reconocer valor probatorio al dictamen pericial practicado en el trámite de la primera instancia; (v) si procede la sanción por inexactitud; y (vi) si tuvo lugar un pago de lo no debido a devolver a la demandante.

2- Respecto del cargo de apelación que plantea la violación del derecho al debido proceso porque la Administración no adelantó actividades de comprobación sobre las operaciones sostenidas por la contribuyente con sus vinculadas económicas del exterior, la Sala parte de reafirmar que el señalado derecho, de raigambre constitucional (artículo 29), se predica en toda clase de actuaciones administrativas y judiciales (sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 16191, CP: Hugo Fernando Bastidas) como una garantía de aplicación inmediata (sentencia del 09 de marzo de 2017, exp. 21511, CP: *ibidem*), de modo que no la podrá desconocer la Administración al fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia.

2.1- Para el periodo gravable que aquí se debate, el artículo 260-1 del ET disponía que quienes celebraran operaciones con vinculados económicos del exterior determinarían sus factores componentes de renta, valorando esas operaciones bajo precios y márgenes de utilidad correspondientes a operaciones comparables desarrolladas entre partes independientes; y que la Administración, en uso de sus potestades de verificación y control, podía constatar que así se cumpliera. A tal fin, los obligados deben acreditar el sometimiento al principio de plena competencia, a través de la DIPT –con la cual le informan a la Administración las operaciones llevadas a cabo con vinculados económicos del exterior– y de la «*documentación comprobatoria*» que deben elaborar, que incluye el estudio de precios de transferencia que da cuenta de la aplicación del citado régimen. Ambos deberes formales representan cargas de colaboración que se tienen con la autoridad tributaria, por imposición legal, para que esta ejerza la función de revisar la



adecuada determinación del impuesto sobre la renta (sentencia del 22 de febrero 2018, exp. 20524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En este sentido, la documentación comprobatoria, además de representar el soporte de la aplicación del régimen de precios de transferencia que efectúa el sujeto pasivo al autoliquidar el impuesto sobre la renta, sirve como instrumento de fiscalización y fundamento de las modificaciones que a la luz del artículo 260-1 del ET puede efectuar la Administración sobre el impuesto declarado, cuando quiera que se incumpla el principio de plena competencia, según está regulado legalmente.

Así, cuando el propio contribuyente demuestra, en el estudio de precios de transferencia elaborado, que sus transacciones se sitúan por fuera del rango ajustado y que por ello incumplió el principio de plena competencia, no se requieren comprobaciones adicionales por parte de la autoridad, pues ya el mismo interesado ha afirmado el hecho que era objeto de prueba: esto es, que sus operaciones con vinculados económicos del exterior incumplieron el régimen de precios de transferencia, lo cual habilita a la Administración para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta.

2.2- En el caso que se enjuicia, está acreditado que la apelante presentó su DIPT correspondiente al periodo 2006 (f. ff.321 a 322 caa 2), en la cual reportó operaciones de ingreso y de egreso con dos vinculadas del exterior, con un margen de utilidad por debajo del cuartil inferior. Por esa circunstancia, fue requerida mediante auto de verificación para que aportara la documentación comprobatoria de la DIPT (f. 6 caa 1); tras lo cual entregó un estudio de precios de transferencia que soportaba la información y los montos consignados en la DIPT (ff. 14 a 125 caa 1).

Visto que tanto la DIPT como la documentación comprobatoria reportaban que el margen de utilidad de las operaciones controladas estaba por debajo del cuartil inferior del rango correspondiente a las operaciones comparables entre partes independientes, quedó establecido que se había realizado el supuesto de hecho previsto en el tercer inciso del párrafo 2.º del artículo 260-2 del ET (*i.e.* encontrarse por fuera del rango ajustado) que desata la consecuencia de tener que ajustar la valoración de sus componentes de renta en las operaciones controladas a «*la mediana de dicho rango*». Y, dado que en la autoliquidación del tributo la demandante no efectuó el ajuste a la mediana indicado por la norma, la autoridad estaba habilitada para modificar la declaración del impuesto revisada, en el sentido de efectuar el ajuste omitido por la declarante.

2.3- Las referidas circunstancias de hecho y de derecho contrarían el cargo de apelación analizado pues la demandada adelantó las actividades de verificación y control previstas para el régimen de precios de transferencia. Tanto, que a partir de ellas estableció que el precio o margen de utilidad con el que operaron la actora y sus vinculadas económicas del exterior estaba por fuera del cuartil inferior del rango transaccional en las operaciones comparables. Para la Sala, no se vulnera el derecho fundamental al debido proceso por la circunstancia de que la autoridad haya determinado oficialmente el tributo siguiendo los reportes que de manera expresa y consciente le rindió una entidad comercial con alto grado de asesoramiento, como es la demandante. No prospera el cargo de apelación.

3- Corresponde ahora analizar si la existencia de razones que justifiquen haber tenido un margen de utilidad por debajo del cuartil inferior declarado, exime de efectuar el ajuste del margen de utilidad a la mediana del rango, que ordena el párrafo 2.º del artículo 260-2 del ET.



3.1- El régimen de precios de transferencia adoptado por nuestra legislación impone la realización de ajustes en la valoración de transacciones entre entidades vinculadas, para aproximarlas a un marco de competencia económica, independientemente de las obligaciones contractuales que existan entre ellas o de la concurrencia de esquemas de defraudación. En este sentido, el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET dispuso que cuando quiera que el contribuyente estuviese por fuera del rango ajustado, a efectos fiscales, el precio o margen de utilidad de las transacciones controladas correspondería al de la mediana del rango, sin que tal ajuste conlleve tachas sobre la artificialidad de las operaciones.

Para lograr que el resultado de las transacciones controladas sea consistente con el que habrían tenido las mismas de haber sido realizadas entre partes independientes, hace falta identificar operaciones comparables, que sirvan como medio de contraste para determinar el precio o margen de utilidad de plena competencia. Según el artículo 260-2 del ET, en la versión vigente para la época, el margen de utilidad en las operaciones controladas se determinaría seleccionando el método que el contribuyente considerara adecuado, de los que la propia norma enlistaba; y, si existieran dos o más operaciones comparables, se podía obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad, que sería ajustable con métodos estadísticos, especialmente, el del rango intercuartil como medida de variabilidad adecuada de la dispersión (parágrafo 2.º)¹. Por tanto, bajo el régimen de precios de transferencia se considera que el precio o margen de la transacción controlada cumple con el principio de plena competencia, si se encuentra dentro del rango (ajustado o no, según el caso) de precios determinados por partes independientes, tras adelantar el análisis de comparabilidad respectivo y aplicar el método más apropiado; en caso contrario, «se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes es la mediana de dicho rango»².

Observa la Sala, que la norma contiene un mandato de orden imperativo por cuenta del cual corresponde valorar conforme a la mediana del rango, el precio o margen de las transacciones controladas, cuando quiera que se haya determinado un precio o margen de utilidad por fuera del rango ajustado. Además, el ajuste que se debe realizar bajo la normativa nacional analizada no solo es forzoso, sino que valora el resultado de las transacciones controladas en un punto específico del rango de plena competencia (señaladamente, el correspondiente a la mediana del rango), en lugar de limitarse a llevarlo a quedar incluido dentro del rango, por ejemplo, con un ajuste al cuartil inferior.

Así, en el caso de precios o márgenes de utilidad que se encuentran por fuera del rango ajustado, la norma no contempla excepciones a la valoración de las transacciones que manda la norma, ni aun si se acreditan circunstancias justificativas de haberse reportado por fuera del rango de plena competencia.

Por la técnica legislativa empleada, la Sala concluye que el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET analizado, no estableció una presunción legal que pudiera desvirtuarse, sino una consecuencia jurídica directa, un mandato de obligatorio cumplimiento en toda clase de situaciones en las cuales se verifique el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es,

¹ Debates aparte, la referencia a la utilización del rango intercuartil como una de las herramientas estadísticas para mejorar la confiabilidad del análisis fue incluida, años más adelante del periodo aquí debatido, en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (versión 2010, parágrafo 3.57), para aquellos casos en los que los defectos de comparabilidad persistieran y no pudieran ser ajustados por no ser identificables y/o cuantificables.

² Por virtud de las modificaciones introducidas por los artículos 112 y 113 de la Ley 1607 de 2012, se eliminó la obligación de ajustar el rango de comparables mediante métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil.



que las transacciones controladas desatiendan el principio de plena competencia por encontrarse por fuera del rango ajustado.

3.2- Con relación a la aplicación de esa norma que rige el caso, los hechos relevantes que se encuentran probados en el expediente son los siguientes:

(i) Tras presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, la demandante presentó la DIPT correspondiente, en la cual reportó operaciones de ingreso por venta de inventarios producidos por \$19.368.543.000 y operaciones de egreso por \$2.554.597.000 (ff. 320 a 322 caa 2).

(ii) Requerida por la demandada, la actora aportó el estudio de precios de transferencia, en el que se daba cuenta de que (ff. 199 a 310 caa 2):

(a) Registró operaciones de ingreso por venta de inventarios producidos (banano y cajas de cartón) a entidades vinculadas, así: \$19.146.266.150 a Tropical Marketing Associated (TMA) –sociedad comercializadora situada en Bélgica, de la que poseía el 99,5% de las acciones–; y \$222.277.000 a Proban International Corporation (PIC) –sociedad ubicada en Estados Unidos, de la cual poseía el 100% del capital–.

(b) Registró operaciones de egreso con las mismas vinculadas del exterior por valor de \$2.315.949.808 y \$238.646.515, respectivamente, a título de «Otros egresos».

(c) Dentro de la revisión de los atributos de las transacciones relevantes para llevar a cabo el análisis de comparabilidad incluyó los «riesgos» comerciales, financieros, de tasa de interés, de tasa de cambio y crediticios (ff. 263 y 264 caa 2). En los riesgos por tasa de cambio, hizo referencia a que la revaluación del peso colombiano frente al dólar conllevaba la reducción de ingresos por exportaciones, mientras que los costos de producción aumentaban por la inflación interna (f. 264 caa 2).

(d) El método seleccionado como apropiado fue el de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Transacción, TU (f. 285 caa 2). Para aplicarlo, eligió el indicador de utilidad denominado «Margen Operacional» (MO), definido como utilidad operacional (ventas netas menos costos y gastos de administración y comercialización) sobre ventas netas (f. 306 caa 2).

(e) La parte a examinar seleccionada fue la propia demandante (f. 286 caa 2) y las comparables seleccionadas fueron seis compañías externas, situadas en Estados Unidos, a partir de la base de datos S&P Compustat (f.291 caa 2). Al respecto se indicó que no se emplearon como comparables compañías domésticas porque no estaba disponible información pública suficientemente detallada sobre las condiciones cuantitativas y cualitativas de las compañías colombianas (f. 287 caa 2).

(f) Los márgenes operativos de las comparables seleccionadas se sometieron a ajustes económicos por términos de cuentas por cobrar, cuentas por pagar e inventarios (ff. 306 a 308 caa 2) y se les acotó por el rango intercuartil para incrementar la confiabilidad del análisis de comparabilidad. El resultado fue (f. 292 caa 2):

Mínimo	-1,9%
25	1,0%
50	2,6%



75	5,3%
Máximo	9,2%

(g) El margen operacional determinado para la demandante para el periodo fue 0,5%, es decir, por fuera del rango ajustado. Pero se advirtió que la revaluación del peso colombiano y la inflación doméstica afectaron la utilidad de la demandante (ff. 293 a 295 caa 2).

3.3- Bajo las anteriores consideraciones, las transacciones que durante el periodo realizó la apelante con entidades vinculadas del exterior debían someterse al principio de plena competencia, de modo que el precio o margen de utilidad de esas operaciones debía estar dentro del rango ajustado al que se refiere el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, entonces vigente. Al efecto, se requería un análisis de comparabilidad que incluyera la aplicación del método más acorde a las operaciones controladas y a las realizadas entre partes independientes, para determinar un rango y aplicar los ajustes procedentes para darle mayor confiabilidad al análisis. Aplicado el anterior precepto al caso, se tiene que la apelante efectuó su análisis de comparabilidad, seleccionándose a sí misma como la parte a examinar y se contrastó con seis entidades extranjeras, empleando el método TU, con indicador de rentabilidad MO, utilizando como información financiera de la parte analizada los estados financieros globales; y realizó los ajustes económicos que estimó procedentes, acotando el rango obtenido con el rango intercuartil, todo lo cual arrojó como resultado que su margen transaccional se encontraba por fuera del rango ajustado.

Habiendo incurrido la apelante en el supuesto de hecho previsto en el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, surgía de forma inmediata e insalvable la consecuencia jurídica mandada por la norma, según la cual, en la liquidación del impuesto sobre la renta, las operaciones con las entidades vinculadas del exterior se valorarían tomando como margen transaccional el correspondiente a la mediana del rango. Resulta indiferente constatar si los negocios en cuestión se orientaban, o no, a trasladar artificiosamente utilidades al exterior, pues ese análisis no hace parte de la estructura de la norma dirigida a afincar el principio de plena competencia. Resulta impertinente cualquier juicio en ese sentido, en la medida en que la conclusión que arroje no apoya ni exonera la procedencia de la consecuencia jurídica dispuesta en el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET. Con lo cual, contrario a lo que entiende la apelante, la conclusión que afirman los actos cuya juridicidad cuestiona, no conlleva un juicio de valor sobre su conducta, ni una imputación relativa a la deslocalización de utilidades, pues no es esa la circunstancia contemplada en la norma como habilitante de la valoración de las operaciones controladas conforme a la mediana del rango. No vienen a lugar sus alegaciones encaminadas a desvirtuar o a censurar una acusación inexistente.

Por otra parte, plantea que, para el caso, no es procedente aplicar el ajuste a la mediana del rango, dictado por el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET, porque el índice de rentabilidad MO, empleado en el método TU, se vio afectado por dos circunstancias económicas: la revaluación en 2006 de la divisa nacional, frente al dólar estadounidense, que redujo sus ingresos por exportaciones, y la inflación interna que incrementó sus costos de producción. Sobre el particular, confluyen dos razones determinantes para la decisión del cargo. En primer lugar, tal como se expuso, no se prevén en el ordenamiento causales que exoneren de la consecuencia de tener que valorar conforme a la mediana del rango ajustado las operaciones entre partes vinculadas cuyo margen de rentabilidad se sitúe por fuera del rango transaccional entre partes independientes. Y, en segundo lugar, los efectos que produjeran las fluctuaciones en la tasa de cambio en el índice de



rentabilidad correspondía considerarlos y solucionarlos al llevar a cabo el análisis de comparabilidad.

En efecto, el régimen de precios de transferencia exige seleccionar operaciones entre partes independientes que sean «*comparables*» con las transacciones que lleva a cabo la contribuyente con sus partes vinculadas, para contrastarlas. A tal fin, el texto entonces vigente del artículo 260-3 del ET estableció los «*criterios de comparabilidad*» de las transacciones. De acuerdo con ellos, «*se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad*» o cuando, aun existiendo «*dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables*». A partir de este entendido, en el estudio de precios de transferencia se toman en cuenta, dentro de los atributos de las operaciones, las funciones o actividades económicas significativas, que incluyen los riesgos asumidos por cada una de las partes involucradas en la transacción, como es el caso de los financieros (ordinal 2.º del artículo 260-3 del ET), que comprenden los derivados de las fluctuaciones de las tasas de cambio. Aunque la demandante mencionó en su análisis de comparabilidad, dentro de los riesgos financieros la variable cambiaria, no empleó los mecanismos que en la verificación de la comparabilidad proceden para neutralizar esa clase de riesgos, pues no planteó efectuar un ajuste de comparabilidad por el hecho de que el índice de rentabilidad de las comparables seleccionadas no estuviera afectado por el mismo riesgo, ni seleccionó comparables que sí estuvieran afectadas por ese riesgo. Que la demandante se haya abstenido de llevar a cabo los ajustes de comparabilidad que estimara apropiados, no afecta la procedencia de la consecuencia jurídica mandada por el parágrafo 2.º del artículo 260-2 del ET. No prospera el cargo de apelación.

4- Se discute, de manera subsidiaria, la cuantía del ajuste a las transacciones efectuado en los actos demandados.

Habida cuenta de que el régimen de precios de transferencia somete el precio o margen de utilidad de las transacciones controladas al principio de plena competencia, las normas reglamentarias regulan la información que se debe adjuntar al estudio de precios de transferencia a cargo del obligado tributario. Señaladamente, la letra c) del artículo 7.º del Decreto 4349 de 2004, establecía que el estudio de precios de transferencia debía estar acompañado, entre otra información, de estados financieros de propósito especial, que permitieran segmentar los costos y gastos imputables a los ingresos derivados de las operaciones controladas, actividad relevante para determinar el índice de rentabilidad seleccionado para la aplicación del método TU en las transacciones controladas y para adelantar ajustes respecto del precio o margen definido.

En el caso, quedó establecido, y no es discutido por las partes, que la actora suministró la documentación comprobatoria, pero sin la segmentación que contempla el reglamento. Su renuencia a cumplir el deber de aportar la información pertinente –que además tenía bajo su control y alcance– no frustra la aplicación del régimen de precios de transferencia. Y su omisión no se puede suplir mediante el ejercicio de proporcionalidad propuesto en la apelación, según el cual, las cifras requeridas se debían inferir a partir de una regla de tres simple, que les atribuyera a las expensas incurridas en las operaciones controladas, un porcentaje en el total de costos y gastos del periodo equivalente al que tuvieran los ingresos logrados con entidades vinculadas en los ingresos anuales. Tal propuesta es antitécnica, carece de fundamento legal y desconoce las reglas de asignación de la carga de la prueba (artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, reproducido actualmente en



el artículo 167 del Código General del Proceso) según las cuales, le incumbe a la parte interesada probar el supuesto de hecho –para el caso, la segmentación de sus costos de producción y venta, mediante estados financieros de propósito especial– de las normas que consagran el efecto jurídico perseguido –i.e. la determinación del índice de rentabilidad con el método TU en la aplicación del régimen de precios transferencia regulado en el artículo 260-2 del ET, de la época–; máxime, si se tiene en cuenta que la demostración pretendida por la apelante solo dependía de un medio de prueba no aportado que se encontraba a su único alcance.

Resulta improcedente este cargo de apelación, pues no se desvirtuaron, mediante las demostraciones pertinentes, las cifras establecidas por la autoridad a partir del estudio de precios de transferencia entregado por la apelante en el procedimiento administrativo de revisión.

5- También reprocha la apelante que el *a quo* hubiese desestimado el dictamen pericial practicado en vía judicial.

Indicó que, en primer lugar, la finalidad de la pericia que le solicitó al tribunal era la de verificar si el contenido de la información aportada con la demanda (*i.e.* facturas de venta y cuentas por cobrar por ventas a vinculadas y a terceros), contenida en un disco compacto, correspondía a lo reflejado en los libros de contabilidad y en los documentos físicos existentes en la empresa (ff. 22 y 23 caa 2); pero, dado que las determinaciones adoptadas en los actos demandados no tuvieron causa en reproches a la contabilidad, ni a los documentos que la soportan, resulta impertinente en este juicio una prueba orientada a la finalidad alegada por la apelante, pues no tiene relación con lo que en el caso es el objeto de la litis.

En segundo término, señaló la apelante que la prueba pericial estaba dirigida a acreditar que las operaciones con entidades vinculadas se habían realizado a precios de mercado.

Al respecto, se especifica en el dictamen pericial que la demandante solicitó indicar si la información reflejada en el disco compacto permitía «concluir que las operaciones con vinculados económicos se hizo a precios de mercado» (f. 613); y, a renglón seguido, consideró que «nada sería más práctico que contar con unas listas de precios» que permitieran confrontar los precios de los bienes facturados «de una forma inmediata», pero que «ese no es el caso en este mercado del banano». Pese a lo anterior, como la información contenida en el disco compacto indicaba el número total de cajas de fruta exportadas y los ingresos totales obtenidos por ellas, determinó «que en promedio cada caja de fruta se vendió a USD \$5,66», cifra que encontró superior al del promedio al cual transó los mismos bienes con la única entidad controlada que tuvo en consideración el dictamen, lo cual llevó al auxiliar de la justicia a sentenciar que «podría encontrarse exagerado una diferencia de 24 centavos de dólar por caja por debajo del promedio» conclusión que relativizó al considerar que la variedad de fruta más vendida a la entidad vinculada «presenta una importante dispersión en cuanto a lo que tiene que ver con su precio de venta [sic], lo anterior lo inferí de la muestra de los 64 documentos que extraje de población inicial de 463 documentos» (f. 613).

Vista la finalidad hacia la que se orienta esta pericia y el alcance del dictamen rendido, constata la Sala que se trata de un medio probatorio inconducente a efectos de demostrar hechos con relevancia jurídica en el marco de la aplicación del régimen de precios de transferencia. Lo anterior, porque las normas que regulan dicho régimen no contemplan



como supuesto de hecho la circunstancia de que las operaciones con entidades vinculadas se hayan realizado «a precios de mercado», sino que estas se sometían al principio de plena competencia bajo las previsiones metodológicas que para la época prescribían los artículos 260-2 y 260-3 del ET. La falta de eficacia probatoria se reafirma al evidenciar que el propio auxiliar de la justicia advirtió en el dictamen rendido que su labor se circunscribió a sacar un promedio simple del valor de venta unitaria de las unidades totales vendidas en el periodo, para compararlo con el promedio al que se le vendieron productos a una de las entidades con las que tenía vinculación económica y que el menor precio de estas últimas podría justificarse a partir de inferencias derivadas de un muestreo de facturas de la vendedora. Se trata entonces de un peritaje cuyas constataciones se limitan a hacer dos divisiones simples, las cuales acompañan de una conclusión que, concomitantemente, enerva alegando como justificación una inferencia construida a partir de un hecho indicador no relacionado con la conclusión.

Por esas características particulares, la prueba a la cual se refiere la apelación desatiende el mandato del artículo 233 del CPC (actualmente del artículo 226 del CGP), según el cual la peritación solo es procedente para verificar «hechos» que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos.

Si bien nada impide que se puedan comprobar mediante peritaje hechos no jurídicos que sean pertinentes al estudio de precios de transferencia (v.g. fórmulas financieras, índices económicos, etc), para que a partir de ellos sea el juez quien formule las conclusiones jurídicas relativas al cumplimiento del principio de plena competencia, juzga la Sala que la prueba sobre la cual recae la impugnación de la sentencia no cumplió las exigencias normativas ni jurisprudenciales sobre la idoneidad probatoria de los peritajes. No procede el cargo de apelación.

6- En relación con la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, argumenta la apelante que es improcedente porque no se realizaron maniobras fraudulentas para disminuir las utilidades derivadas de operaciones con vinculados económicos. También, porque estima que estar por fuera del rango ajustado no implica que sea errónea la información suministrada y porque alega que en el caso no se afectó el recaudo nacional.

Para la época de los hechos, dicha figura punitiva estaba regulada por el parágrafo del artículo 260-10 del ET, que prescribía que incurría en inexactitud sancionable quien determinara los componentes de renta en operaciones con vinculados económicos «con precios o márgenes de utilidad que no estén acordes con los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente», infracción que sería reprimida mediante la sanción prevista en el artículo 647 *ibídem*. Dicho en esos términos, la conducta infractora se circunscribía a desatender los dictados del principio de plena competencia, generando como consecuencia una menor cuota tributaria. Todo, sin perjuicio de que el autor fuese exculpado al demostrar que concurrió al caso alguna circunstancia constitutiva de error en la aplicación del derecho, que lo exoneraría de la consecuencia punitiva, por influjo de los mandatos constitucionales, aunque la norma no hiciese una advertencia expresa en ese sentido (sentencia del 11 de junio del 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

En el caso objeto de enjuiciamiento, observa la Sala que la demandante no alegó, ni intentó probar, estar incurso en un error en la aplicación del derecho que rige el caso, sino que insistió en que no existía adecuación típica entre su conducta y la descripción



legal de la infracción, por cuenta de no haber ocultado cifras, ni incurrido en maniobras fraudulentas, ni haber empleado datos falsos. En esa medida, el análisis de la Sala debe limitarse a establecer si la conducta enjuiciada se subsume o no en la descripción del tipo infractor, sin que haya lugar a pronunciarse sobre la causal de exoneración punitiva que no fue invocada, ni argumentada por la sancionada.

6.1- Tal como está regulado, para recaer en el tipo infractor basta con determinar los ingresos, costos, deducciones, activos o pasivos, en las transacciones con partes relacionadas, con precios o márgenes de utilidad que no sean acordes con los que se determinarían entre partes independientes en operaciones comparables, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor. La norma no exige que concurra el ánimo de defraudar, ni que se obtenga el resultado mencionado mediante la ocultación de datos, o a través de datos erróneos. De modo que ninguna de cuestiones por las cuales la apelante alega no haber incurrido en la infracción, constituye un ingrediente del tipo infractor, por lo cual la argumentación planteada no lleva a negar la eventual realización de la conducta punible. En cambio, sí que está demostrado que las transacciones controladas no se valoraron conforme al rango ajustado de operaciones comparables, propiciando un menor valor a pagar por el periodo, con lo cual se incumplió con el principio de plena competencia y se incurrió en la infracción sancionable. No procede el cargo de apelación.

6.2- Sin perjuicio de lo anterior, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en el citado artículos 288 de la Ley 1819 de 2016, la Sala procede a reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada en los actos demandados. Por tanto, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Liquidación Oficial	Segunda Instancia
Base de la sanción	\$1.043.487.000 (f. 26 caa 2)	\$1.043.487.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada	\$1.669.579.200	\$1.043.487.000

7- Frente al cargo de apelación que plantea que el tribunal no se pronunció sobre la devolución del monto pagado tras la notificación de la decisión del recurso de reconsideración (\$2.891.958.000), con el reconocimiento de los respectivos intereses moratorios, indica la Sala que el cargo también será negado, en la medida en que se estableció la procedencia de los mayores valores liquidados oficialmente, por lo cual no tiene cabida la devolución pretendida.

8- En suma, la Sala concuerda con el *a quo* en la juridicidad de la determinación oficial del tributo y de la sanción impuesta, pero como corresponde dar cabida al principio de favorabilidad en materia punitiva en relación con la multa que resulta procedente, se revocará la sentencia apelada, para anular parcialmente los actos demandados. Por esa razón, como restablecimiento del derecho, se fijará la multa en \$1.043.487.000.

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,



Radicado: 05001-23-31-000-2011-01430-01 (21990)
Demandante: C.I. Promotora Bananera S.A.

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412010000028, del 08 de marzo de 2010, y de la Resolución nro. 9000038, del 05 de abril de 2011, expedidas por la DIAN, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, presentada por la demandante.

A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por inexactitud en \$1.043.487.000.

Segundo. Sin condena en costas.

2- **Reconocer** personería a la abogada Yadira Vargas Roncancio como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido a folio 59 del expediente.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ