



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	05001-23-33-000-2017-02543-01 (26510)
<b>Demandante</b>	COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. (COLTABACO)
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto a la renta. Año gravable 2010. Firmeza de la declaración. Procedencia de desconocimiento de gastos asociados a operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia por omisión de información en la documentación comprobatoria. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria de precios de transferencia

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 18 de agosto de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 11 de abril de 2011, Compañía Colombiana de Tabaco (en adelante Coltabaco) presentó la declaración de renta del año gravable 2010, la cual corrigió el 5 de mayo del mismo año. En esta declaración, la demandante declaró una pérdida líquida de \$22.434.159.000, un impuesto a cargo de \$1.789.239.000 y un total saldo a favor de \$10.085.920.000.

El 10 de agosto de 2011, Coltabaco presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia<sup>2</sup> y, el 19 de agosto del mismo año, entregó la documentación comprobatoria dentro del término otorgado por la DIAN, en respuesta al Requerimiento Ordinario de Información proferido el 27 de abril de 2011<sup>3</sup>.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412016000046 del 25 de abril de 2016<sup>4</sup>, mediante la cual modificó la declaración de renta de la actora, en el sentido de desconocer gastos operacionales de ventas por concepto de servicios técnicos y pagos de regalías a vinculados económicos del exterior. Esta modificación generó el desconocimiento de la pérdida líquida declarada.

<sup>1</sup> Fl. 361 a 362 del cuaderno principal.

<sup>2</sup> Fls. 10 a 12 de los antecedentes administrativos.

<sup>3</sup> Fl. 22 de los antecedentes administrativos.

<sup>4</sup> Fls. 69 a 82 de los antecedentes administrativos.



La actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue decidido mediante Resolución Nro. 003338 del 15 de mayo de 2017<sup>5</sup>, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

*«1.1. Primera: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial y de la Resolución del Recurso, actos que fueron debidamente identificados al inicio de este memorial.*

*1.2. Segunda: Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a mi representada, mediante la declaración de que su liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 ha quedado en firme, sin que sea procedente el desconocimiento de costos y deducciones propuesto por la DIAN».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución, 147, 260-11, numeral 3, literal A, 714, 742 y 777 del Estatuto Tributario, 197 de la Ley 1607 de 2012, 264 de la Ley 223 de 1995, 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 176 del Código General del Proceso y 20 del Decreto 4048 de 2008.

Los cargos de nulidad se resumen así<sup>7</sup>:

### 1. Coltabaco no incurrió en la omisión de información en la documentación comprobatoria

Explicó que Coltabaco no incurrió en la conducta denominada omisión de información en la documentación comprobatoria y, por ello, la sanción de desconocimiento de costos y deducciones impuesta es improcedente. Por medio de un cuadro ilustró la información exigida en el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 y la contenida en la documentación comprobatoria suministrada por la demandante a la DIAN, con el fin de probar que fue suministrada de acuerdo con los términos exigidos en el citado Decreto. Así las cosas, afirmó que la demandante no podía ser objeto de la sanción por “omisión en la documentación comprobatoria” toda vez que sí la presentó, pero la «DIAN comenzó a solicitar información adicional y a manifestar su descontento con el estudio de precios de transferencia y con la información que con ocasión de la visita iba siendo entregada por la demandante».

Recordó que los hechos que determinaron la imposición de la sanción de desconocimiento de costos y gastos estuvieron relacionados con operaciones de servicios<sup>8</sup> y con operaciones de licenciamiento de marcas<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Fls. 84 a 117 de los antecedentes administrativos.

<sup>6</sup> Fl. 1 del cuaderno principal.

<sup>7</sup> Fls. 7 a 28 del cuaderno principal.

<sup>8</sup> Las operaciones de servicios consistieron en pagos de servicios técnicos por concepto de nómina de expatriados que desempeñaron funciones en Coltabaco a Philip Morris Services S.A., por valor de \$13.744.561.000, pago de servicios técnicos de comunicaciones a Philip Morris International IT Services Center SARL por \$3.404.672.000 y pago de servicios técnicos de SAP y SSC suministrados por Philip Morris Latin America Services SRL a Coltabaco, por \$4.608.120.000.

<sup>9</sup> Estas operaciones consistieron en el licenciamiento de la marca Malboro, celebrada entre Coltabaco y Philip Morris Products S.A.



En lo que respecta al primer grupo de operaciones, sostuvo que la DIAN aplicó la sanción porque, en la documentación comprobatoria, Coltabaco, supuestamente, omitió (i) documentar y reportar el monto realmente pagado, al igual que el pago de las comisiones o mark-up, (ii) el análisis funcional y los estados financieros de la parte analizada, es decir, las vinculadas ubicadas en el exterior; y (iii) no utilizó adecuadamente el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) para evaluar las operaciones de servicios.

Frente al punto (i), señaló que el monto real pagado por Coltabaco estuvo debidamente documentado tanto en la declaración informativa, como en la documentación comprobatoria, hecho que incluso fue reconocido en los actos acusados. A estos efectos, identificó los elementos probatorios en los que podía corroborarse esta afirmación. No obstante, manifestó que la demandada adujo que no le fue posible verificar si se cumplió o no con el régimen de precios de transferencia, por lo que, «si ello fuere cierto, ha debido aplicar la sanción por inconsistencias en la documentación comprobatoria (...)».

En lo que tiene que ver con el punto (ii), afirmó que lo exigido por la DIAN no era un requisito consagrado en el Decreto 4349 de 2004, de ahí que la actora no incurrió en la conducta endilgada. En todo caso, explicó que esta circunstancia no consistió «en omitir información relativa a las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia», porque «omitir la información de las comparables no implica omitir información relacionada con las operaciones mismas sujetas al régimen».

Sobre el análisis funcional anotó que el Decreto 4349 de 2004 exigía reportar dentro del capítulo «Información General» únicamente información del contribuyente y no de las partes analizadas. De ahí que no fuese una exigencia realizar el análisis funcional respecto de la contraparte del exterior, así fuese la parte analizada, ni que se aportaran sus estados financieros. Con todo, resaltó que entregó un escrito complementario en el que describió las funciones, activos y riesgos involucrados en las operaciones de servicio y en el que incluyó información financiera segmentada de las vinculadas.

Precisó que solo hasta la emisión de la Ley 1607 de 2012 y el decreto reglamentario 3030 de 2013, se estableció la obligación de efectuar el análisis funcional respecto de la contraparte del exterior cuando fuera la parte analizada. De manera que la DIAN no podía sancionarla por el supuesto incumplimiento de un deber que no existía en el año 2011 y que sólo fue establecido en el año 2013.

Manifestó que, si bien es cierto que en la sentencia del 30 de agosto de 2016 (exp. 21782), el Consejo de Estado consideró que el contribuyente no había incluido información de la vinculada en el exterior sino su propia información, la sanción aplicada por la DIAN no fue la de omisión de información sino la de inconsistencias o errores en la documentación comprobatoria. Dijo que esto demostraba que cuando la documentación comprobatoria no contiene información sobre la vinculada ubicada en el exterior (análisis funcional y estados financieros), «la DIAN ha procedido a calificar la conducta como el suministro de información con inconsistencia o información que no permite verificar el cumplimiento del régimen, pero no como una omisión de información».

En cuanto a los estados financieros la demandante esgrimió que existe una restricción legal en Suiza que le impedía entregar la información financiera de sus vinculadas, aportando un concepto legal emitido por la firma Homburger AC y las propias normas suizas. De manera que la DIAN no podía desconocerla. A estos



efectos, citó el artículo 26 del Convenio para evitar la doble tributación celebrado entre Colombia y Suiza. Con todo, destacó que, a pesar de las restricciones legales, obtuvo información financiera fragmentada relacionada con las operaciones objeto de discusión.

A pesar de lo expuesto, explicó que no actuó de mala fe al utilizar a sus vinculadas como parte analizada, ni se trató de un intento para evadir sus obligaciones en materia de precios de transferencia. Porque la práctica ampliamente aceptada para la elaboración del análisis funcional y económico de la documentación comprobatoria, cuando se analizan operaciones de prestación de servicios, es la de buscar comparables para quien presta el servicio y obtiene el ingreso con el objetivo de lograr comparables que den cuenta de la utilidad que un tercero independiente hubiera obtenido por la prestación de los servicios, además de que existe mayor dificultad para construir un set de comparables formado únicamente por compañías que pagan por los servicios. Expuso que, de haber seleccionado a Coltabaco como parte analizada, no se habría podido analizar la prestación de los servicios como tal, sino la simple función de pago.

Y, frente al punto (iii), dijo que la demandada debió haber aplicado la sanción por inconsistencias en la documentación comprobatoria, pero de ninguna manera la sanción por omisión prevista en el numeral 3, literal A, del artículo 260-11 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, en relación con la operaciones de licenciamiento de marcas, enfatizó en que, además de que la DIAN reconoció que los contratos sí fueron aportados, lo cierto es que tal información no forma parte de la documentación comprobatoria, a la luz del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, porque los contratos que se usan como comparables no tienen relación con las operaciones de la empresa y sólo deben ser entregados cuando la Administración los solicita en un proceso de fiscalización, como ocurrió en este caso concreto.

Planteó que sí entregó la información solicitada, pero que la DIAN no se sintió conforme, por lo que ha debido, *«o bien imponer la respectiva sanción por “inconsistencias” en la documentación comprobatoria (...) o imponer la sanción del artículo 651 del E.T., con la aclaración de que en tal caso tampoco habría sido procedente el desconocimiento de costos, por la simple razón de que la información no se refería a las operaciones de la empresa, sino de los comparables que fueron utilizados en el estudio»*.

Respecto a este punto, también identificó los medios probatorios que demostraban el incumplimiento de los presupuestos de la sanción aplicada en los actos demandados. Con fundamento en lo expuesto, esgrimió que, en todo caso, en la resolución del recurso, la DIAN insistió en que no le fue posible evaluar si el precio pagado por Coltabaco por concepto de regalías cumplió o no con el principio de operador independiente.

Destacó que, para que fuese aplicable la sanción impuesta en los actos enjuiciados, era necesario que se presenten las siguientes dos condiciones: (i) que existiera un deber de preparar, enviar y conservar la documentación comprobatoria en los términos previstos en el Estatuto Tributario y (ii) que haya ausencia de la información solicitada. Recalcó que este ha sido el entendimiento de la doctrina de la DIAN, específicamente, en el Concepto Nro. 36858 de 2015, que la demandada no podía desconocer a la luz de los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008.



En esa medida, indicó que cuando el contribuyente entregue información equivocada, errada o incompleta, o información que no permita verificar la aplicación del régimen de precios de transferencia, la sanción procedente no es la de omisión de información relativa a las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia, pues esta última sólo procede cuando el contribuyente no envíe la información solicitada. A este respecto, se refirió al Concepto Nro. 14116 de 2017 de la DIAN y a las sentencias del 9 de diciembre de 2013 (exp. 18682) y del 16 de noviembre de 2016 (exp. 21226) del Consejo de Estado. Planteó que, «*aunque los conceptos de la DIAN referidos son posteriores a los hechos que originaron la demanda, deben ser aplicados al caso concreto en desarrollo del principio de favorabilidad en materia sancionatoria*».

Aseveró que, en este caso, no existe congruencia ni armonía entre la conducta supuestamente reprochable y la imputación de la DIAN, pues esta impuso la sanción por omisión de información cuando realmente Coltabaco había entregado información relativa a la documentación comprobatoria. De manera que no se cumple con el verbo rector que presupone la sanción: *no suministrar información*.

## **2. La DIAN violó el principio de irretroactividad de la ley sancionatoria, pues aplicó una sanción que no estaba vigente al momento de los hechos.**

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, sostuvo que la DIAN tenía la obligación de imponer la sanción vigente para el momento de los hechos, esto es, para el año gravable 2011, año en el cual se debió preparar, enviar y conservar la documentación comprobatoria respecto de las operaciones realizadas en el año gravable 2010.

Planteó que, en el requerimiento especial, en la liquidación oficial y en resolución del recurso, la Administración impuso la sanción prevista en el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, norma que estaba vigente a partir del año 2013, con lo cual se vulneraron sus derechos al debido proceso, defensa y seguridad jurídica. Contó que esta situación fue reconocida en la resolución del recurso, pero que la demandada consideró que era irrelevante en la medida en que ambas normas (la vigente al momento de los hechos y la prevista en la Ley 1607 de 2012) contemplaban los mismos supuestos fácticos e igual consecuencia jurídica.

Manifestó que lo afirmado por la DIAN era de suma gravedad, porque implicaba aceptar que el principio de irretroactividad previsto en la Constitución no debe ser aplicado en el caso concreto. Además, dijo que no era cierto que las normas contemplaran los mismos supuestos fácticos y la misma consecuencia jurídica.

## **3. Violación al debido proceso, por ausencia de un análisis integral del acervo probatorio y desestimación de las pruebas allegadas.**

Manifestó que la DIAN no tuvo en cuenta la totalidad de las pruebas aportadas y desestimó otras sin fundamento jurídico, con el fin de soportar el supuesto hecho de que Coltabaco omitió información en relación con que las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia, concluyendo particularmente que la información entregada por Coltabaco no correspondía a lo solicitado o no le permitía verificar la aplicación del mencionado régimen.

Adujo que esta situación demuestra que existe una incongruencia entre lo probado y lo sancionado, pues se está adoptando una decisión en contravía de la evidencia



probatoria y sin apoyo fáctico. Principalmente, esgrimió que la DIAN no tuvo en cuenta o desestimó sin fundamento los siguientes documentos: (i) el escrito complementario presentado como prueba en la respuesta al requerimiento especial, que contiene descripción de las operaciones de servicios y regalías, (ii) la certificación de PwC, como auditor global de Philip Morris International, sobre la información financiera de las vinculadas del exterior y (iii) la certificación PwC, como auditor global de Philip Morris International (PMI) sobre los 18 contratos de regalías celebrados entre Philip Morris Products S.A. y terceros independientes. Utilizados como comparables en la operación de regalías.

Considerando lo anterior, afirmó que la actuación de la DIAN desconoció el debido proceso y el artículo 742 del Estatuto Tributario, pues la imposición de la sanción no se encuentra fundada en hechos demostrados en el expediente. Por el contrario, el plenario demuestra que cumplió con sus obligaciones y entregó la información solicitada, por lo que es improcedente la sanción prevista en el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario. Reiteró que si la DIAN considera que recibió información que no correspondía a lo solicitado o que no le permitía verificar el cumplimiento del régimen, entonces debió realizar una imputación distinta.

#### **4. La declaración de renta de Coltabaco quedó en firme**

Expresó que la Administración tiene la facultad de modificar la declaración tributaria que determine o compense pérdidas fiscales, pero solamente en lo relacionado con las pérdidas y no con el resto de los asuntos, pues así lo precisó el Consejo de Estado en las sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096) y del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647), comoquiera que el artículo 147 del Estatuto Tributario debe interpretarse de forma restrictiva.

Considerando lo anterior, afirmó que su declaración de renta del año 2010 se encontraba en firme, excepto en lo que respecta a las pérdidas fiscales. En efecto, afirmó que el término para revisar los demás asuntos de su denuncia privado venció el 5 de mayo de 2013, de manera que la DIAN carecía de competencia para discutir lo relacionado con la presunta sanción de desconocimiento de costos y gastos.

#### **Oposición de la demanda**

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda<sup>10</sup>, con fundamento en los siguientes argumentos.

##### **1. En cuanto a la omisión de suministrar la documentación comprobatoria**

Señaló que Coltabaco no suministró la información en los términos solicitados ni allegó las pruebas con el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley para su validez, por lo que no le fue posible a la Administración valorar las operaciones de egreso por concepto de pagos por servicios técnicos y regalías a sus vinculadas del exterior, a la luz del principio de operador independiente.

##### **1.1. Sobre las operaciones de servicios técnicos**

Se refirió a las pruebas aportadas en desarrollo de la investigación hasta antes de la notificación del requerimiento especial, y manifestó que Coltabaco, al seleccionar como parte analizada la vinculada del exterior, debió allegar el análisis funcional de

<sup>10</sup> Fls. 280 a 306 del cuaderno principal.



dicha parte que contuviera los elementos señalados en el numeral 3 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004. Más adelante precisó que, de las pruebas aportadas por la actora, no se encuentra documentado el análisis funcional para las compañías vinculadas, en los términos del numeral 3 del literal B del artículo 7 *ibidem*. Expresó que esta omisión ocasionó que la Administración no pudiera comprobar los márgenes transaccionales de las operaciones y partes analizadas, así como verificar si las comparables seleccionadas por Coltabaco fueron las más adecuadas y fiables por ser las más similares u homogéneas.

A continuación, analizó las pruebas aportadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial frente a las operaciones por servicios técnicos y advirtió que el escrito complementario incluía algunos párrafos en los que se hace referencia a los activos, riesgos y funciones de las vinculadas, pero en general contenía la misma información que había entregado con anterioridad y que ésta no le permitió establecer si las operaciones realizadas por la actora cumplieron con el principio de plena competencia.

Frente a la información financiera segmentada presentada con el estudio complementario, expuso que no fueron aportados los estados financieros del año 2010 de las vinculadas, razón por la cual no fue posible verificar la consistencia de dichas cifras y, al mismo tiempo, se le impidió comprobar la fiabilidad en la determinación de los márgenes de rentabilidad determinado para las partes analizadas de estas operaciones, lo cual no se suple con la certificación de PwC sobre la información financiera de las vinculadas en el exterior. Sobre este particular, se refirió a la obligación de aportar estados financieros bajo el numeral 9 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, como parte del « nivel de detalle requerido para demostrar la aplicación de los criterios de comparabilidad de que trata el artículo 260-3 del Estatuto Tributario ».

Anotó que la interpretación de la demandante, según la cual no se deben aportar los estados financieros de la vinculada del exterior cuando ésta es la parte analizada, haría nugatoria la eficacia del régimen de precios de transferencia. Agregó que, si bien es cierto que la regulación faculta a los obligados a seleccionar la parte analizada (si la nacional o la del exterior), también lo es que el numeral 3 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 no diferencia si la parte analizada es del exterior o colombiana, debe aplicarse el principio de interpretación según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde hacerlo al interprete. Para reforzar lo anterior, citó la sentencia del 30 de agosto de 2016 (exp. 21782) del Consejo de Estado.

Resaltó que no es de recibo que la demandante se exima del cumplimiento del régimen de precios de transferencia con base en normas extranjeras, por lo que, al haber tomado como partes analizadas a las vinculadas en Suiza, debió prever que la legislación de ese país impedía revelar información financiera. En consecuencia, puntualizó que Coltabaco debió haberse tomado como la parte analizada, pues sobre ella se contaba con la información financiera y demás elementos para demostrar que las operaciones bajo estudio estaban a precios de mercado.

Respecto a las operaciones de servicios técnicos con Philip Morris Latin America Services S.R.L. (Argentina), adujo que, si bien se suministraron los estados financieros del año 2010, persiste el incumplimiento en la entrega del análisis funcional.



## 1.2. Sobre las operaciones de egreso por pago de regalías (licencia de marca)

Explicó que se verificaron los soportes de esta operación y señaló que la fórmula por la cual se calculó la tasa efectiva de regalías de las operaciones comparables se describió cualitativamente en la documentación comprobatoria, pero que no se demostró cuantitativamente, pues no se explicó el cálculo de los porcentajes y rangos intercuantiles ni los ajustes de comparabilidad que se efectuaron con la aludida fórmula. Esgrimió que esto denota la desatención de los numerales 9 y 10 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004.

Mencionó las pruebas aportadas por Coltabaco<sup>11</sup> y especificó que los 18 contratos de regalías celebrados entre Philip Morris Products S.A. y terceros sí fueron entregados, traducidos al castellano, y detalló las fórmulas contempladas en ellos para determinar las regalías. Destacó que, de esos documentos, no se pudo extraer aspectos determinantes del negocio (v.g. partes y fechas), lo cual hace que no generen certeza y transparencia en la realidad de las operaciones. Además, que las fórmulas de cada contrato son diferentes y no coinciden con la fórmula indicada por Coltabaco en su documentación comprobatoria. Adujo que esta circunstancia demuestra que no se atendió a los numerales 9 y 10 del literal B del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004.

## 2. En cuanto a la violación del principio de irretroactividad de la Ley sancionatoria.

En lo que tiene que ver con el cargo por la aplicación retroactiva del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, argumentó que si bien en el acto oficial se citó dicha disposición y no el artículo 260-10 *ibidem* (vigente para el momento de los hechos), lo cierto era que las dos normas contemplan los mismos supuestos fácticos y la misma consecuencia jurídica sancionatoria atinente al desconocimiento de costos y deducciones originados en operaciones económicas con partes relacionadas respecto de las cuales no se suministró información. Por consiguiente, advirtió que no se vulneraron los principios de legalidad y de seguridad jurídica, ni la ley se aplicó retroactivamente.

## 3. En cuanto a la violación de los postulados del debido proceso

Respecto al cargo de nulidad por indebida valoración probatoria, adujo que no se vulneró el principio de prevalencia de lo sustancial sobre la forma, al descartar la validez de las pruebas por no contener la firma de la traductora oficial, pues esto es un requisito de la ley procesal para la validez de los elementos probatorios.

Indicó que con las certificaciones de idoneidad profesional de los traductores oficiales subsanó el incumplimiento de las formalidades de traducción oficial de documentos, más no las relativas a la omisión de información que demostrara cualitativamente y soportara el cálculo de los márgenes de las operaciones de egreso por pago de regalías, así como la falta de certeza de las partes intervinientes.

Precisó que, si bien Coltabaco «ha dado respuesta a los diferentes requerimientos de

<sup>11</sup> Entre ellas, el auxiliar contable de gastos con vinculados, contratos suscrito Coltabaco y quien recibe la regalía con sus respectivos, anexos, prórrogas y firmas, registro del contrato, copia del soporte técnico para cada uno de los licenciatarios utilizados como comparables, contrato de licencia de marca registrada entre PMP S.A. y Coltabaco traducido al español, que no aparece firmado por el traductor oficial, con lo cual se incumple lo dispuesto en los artículos 251 del Código General del Proceso y 7, inciso 2, del Decreto 4349 de 2004).





información surtidos en el proceso, con ello no quiere decir que haya atendido a su deber de entregar la información en los términos solicitados y que resultara pertinente, suficiente y adecuada», porque a partir de ella, no fue posible verificar el cumplimiento del principio de plena competencia. Lo anterior, porque «de toda la documentación no fue posible evaluar e identificar las funciones, activos y los riesgos involucrados en las operaciones y establecer la comparabilidad de estas empresas frente al valor global de las operaciones por cada una de las operaciones».

#### 4. Firmeza de la declaración privada

Por último, sobre el cargo referente a la firmeza de la declaración, expuso que el artículo 147 del Estatuto Tributario no consagra como condición para determinar la firmeza que deba existir investigación de fondo sobre la pérdida fiscal.

#### Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora, en virtud de los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso<sup>12</sup>, aplicables por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Con el fin de determinar si la sociedad demandante incurrió en la conducta sancionable prevista en el numeral 3, literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado la Ley 1607 de 2012, y si esa norma resultaba aplicable, comparó el contenido de esa disposición legal con la norma anterior, esto es, el artículo 260-10 *ibidem*, modificado por la Ley 863 de 2003. A partir de lo anterior, y resaltando de las normas citadas la parte referente al «desconocimiento de los costos o deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró la información», el Tribunal consideró que los temas contenidos en ambos artículos quedaron incluidos en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario y que configura la misma consecuencia sancionatoria del artículo 260-10, preexistente al momento de los hechos.

Resaltó que el hecho generador de la sanción es igual en ambos artículos, esto es, la omisión de información en la documentación comprobatoria, «por lo que sí era procedente imponer la sanción en caso de comprobarse el desconocimiento de costos y deducciones, conforme lo estipulado en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario que fue posteriormente modificado, sin que se cambiara el verbo rector de la conducta “desconocer”».

Frente a la violación del debido proceso, bajo el entendido de que la DIAN no realizó un análisis integral del acervo probatorio y desestimó pruebas sin fundamento, expuso que en los actos acusados se explicaron las razones de hecho y de derecho que originaron las glosas, atendiendo a lo estipulado en los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario. Así, señaló que si bien Coltabaco allegó, con ocasión del requerimiento ordinario de información, una serie de documentos con el fin de cumplir lo solicitado por la demandada, «estos no fueron presentados en los términos solicitados, ni con el cumplimiento de los requisitos señalados en la ley para su validez, lo cual no permitió la valoración de las operaciones de egreso por concepto de pagos por servicios técnicos y regalías a sus vinculadas en el exterior, ni comprobar si el precio pagado por estos, un tercero independiente estaría dispuesto a pagarlo, en aplicación del principio de plena competencia».

Advirtió que la DIAN verificó los soportes allegados respecto de las operaciones de servicios técnicos, sin que con ellos se hubiera demostrado la correcta aplicación

<sup>12</sup> Fls. 347 a 362 del cuaderno principal.



del régimen de precios de transferencia, puesto que de los documentos aportados como anexos I y II, no se puede inferir el pago de la comisión, ni la forma de remuneración de los servicios técnicos. Que, si bien describen actividades, no permiten conocer las condiciones o aspectos que representan la cuantificación de los servicios, impidiendo analizar las operaciones a la luz del principio de plena competencia.

En igual sentido, sostuvo que no se allegaron los estados financieros de las partes analizadas<sup>13</sup>, a pesar de que esa obligación estaba contenida en el numeral 9 del literal b.) del artículo 7 del Decreto 4349 de 2004. Sobre este tema, citó la sentencia del 30 de agosto de 2016 (exp. 21782, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Considerando lo anterior, adujo que verificada la información allegada por la demandante y la valoración que de ella hizo la DIAN le asistía razón a esta última al considerar que Coltabaco omitió presentar la documentación comprobatoria en los términos estipulados en el Decreto 4349 de 2004.

En lo que respecta a la firmeza de la declaración, precisó que el artículo 147 del Estatuto Tributario establece que el término de firmeza de las declaraciones de renta en las que se determinen o compense pérdidas fiscales es de 5 años contados a partir de la presentación de la respectiva declaración. Asimismo, que el artículo 684 *ibidem* dispone que la DIAN puede verificar la exactitud de las declaraciones tributarias a través de diferentes medios, por esto, no le asistía razón a Coltabaco respecto de la firmeza que predica de su denuncia privado.

### Recurso de apelación

La demandante<sup>14</sup> apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se concedan las pretensiones de la demanda. A estos efectos, formuló los siguientes cargos de apelación:

**1. En cuanto a la tipificación de la conducta. La sentencia apelada carece de congruencia; sus conclusiones violan el principio de tipicidad de las sanciones**

Advirtió que el argumento de la sentencia para avalar el análisis probatorio de la DIAN y concluir que la conducta de Coltabaco debía ser sancionada consistió en que de la información entregada no podía revisarse el cumplimiento del principio de plena competencia. Así, precisó que, si esta era la opinión del Tribunal, lo lógico habría sido que indicara si la conducta realizada constituía una omisión de información o realmente una inconsistencia de la información entregada, sin embargo, no lo hizo.

Así las cosas, señaló que la ausencia de este análisis resulta en una grave incongruencia, tanto externa, como interna. De una parte, puntualizó que se constituyó incongruencia externa, porque la decisión del Tribunal surge del hecho de haber omitido resolver uno de los problemas jurídicos planteados en la fijación del litigio. Dijo que si el *a quo* hubiese analizado si la sanción impuesta obedecía a la conducta que la DIAN pretendía imputar, necesariamente, habría concluido que era inprocedente.

<sup>13</sup> Philip Morris Services S.A., Philip Morris International IT Service Center Sarl y Philip Morris Latin America Service.

<sup>14</sup> Fls. 377 a 385 del cuaderno principal.



De otra parte, esgrimió que la sentencia carece de congruencia interna, porque la sentencia del Consejo de Estado que le sirvió de sustento para soportar que la DIAN era competente para sancionarla, es una en la cual se analiza la imposición de una sanción por inconsistencias en la información. Y, además, porque el *a quo* reconoció que la información fue entregada, sólo que no la consideró suficiente para verificar el principio de plena competencia, por lo que, no podía sancionarse a Coltabaco con el desconocimiento de costos y gastos producto de la omisión, pues el propio Tribunal reconoce que no existió omisión.

## **2. La sentencia apelada viola los principios de tipicidad, irretroactividad y certeza de las sanciones. Incluso, llega a ser un fallo *extra petita***

Expuso que, respecto de la tipicidad de la sanción, la sentencia apelada incurre también en decisiones incongruentes desde el punto de vista interno. Esto, porque la providencia reconoce que la norma aplicada por la DIAN no estaba vigente al momento de la comisión de la conducta y, sin embargo, en vez de concluir a partir de ello que los actos demandados eran ilegales (por basarse en una norma inaplicable) e inconstitucionales (por imponer una sanción en forma retroactiva), llegó a una conclusión diametralmente opuesta e ilegal.

Agregó que lo expuesto en la sentencia apelada vulnera el principio de tipicidad, en tanto que, para ella, *«no importa que una autoridad aplique una norma que no está vigente al momento de comisión de una conducta, siempre y cuando haya otra que tenga un verbo rector similar»*. Con esto, afirmó que el Tribunal echó por la borda el principio de tipicidad, el de irretroactividad y la prohibición de analogía en materia tributaria, *«en un tortuoso intento de arreglar los graves errores cometidos por la DIAN en los actos demandados»*.

Precisó que, incluso si se quisiera entender que el juez de primera instancia no está avalando la aplicación analógica de una norma nunca citada por la DIAN en los actos acusados o la aplicación retroactiva del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, la única conclusión es que la sentencia impugnada constituye un fallo *extra petita*. Esto, porque, sin habérselo solicitado las partes, el Tribunal modificó los sustentos legales que la DIAN expuso en los actos demandados y los suplió por los que consideraba aplicables. Destacó que el principio de tipicidad, que está íntimamente ligado con el derecho al debido proceso, no puede violarse so pretexto de aplicar una norma que es igual o similar.

## **3. En cuanto a la indebida valoración del acervo probatorio: La sentencia apelada incurre en insuficiente motivación. Adicionalmente, su decisión una vez más adolece de incongruencia interna**

Manifestó que en la sentencia apelada no existió ningún tipo de análisis de la información entregada por Coltabaco que le permitiera al Tribunal llegar a la conclusión de que ésta no permitía conocer las condiciones de las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia. La sentencia se limitó a citar las normas aplicables sin confrontarlas respecto a lo demostrado por el contribuyente, por lo tanto, la conclusión del Tribunal sobre la imposibilidad de conocer las condiciones de las operaciones carece de sustento fáctico.

Adicionalmente, advirtió que este punto de la sentencia es inconsistente e incongruente porque (i) se basa en la necesidad de aportar la información a la que se refiere la declaración informativa, cuando la obligación en discusión es la del envío de información en la documentación comprobatoria y porque (ii) insiste en que



se presentó la conducta sancionable, y en que ésta consiste en el envío de información que no permite analizar el cumplimiento del principio de plena competencia, por ser insuficiente. Así, alegó que con esta afirmación el *a quo* reconoce que la conducta sancionable no es la de omisión de información, sino la de inconsistencia en la información enviada, la cual no es sancionable con el desconocimiento de costos y gastos. No obstante, reprochó que el *a quo* haya considerado correcta la sanción impuesta por la DIAN.

Expuso que la incongruencia se hace más evidente, si se tiene en cuenta que la sentencia del Consejo de Estado que fue citada por el *a quo* (exp. 21782 del 2016) validó la imposición de una sanción por inconsistencias y no por omisión, lo que coincide con la posición de Coltabaco.

**4. En cuanto a la firmeza de la declaración de renta. La sentencia apelada desconoce el precedente del Consejo de Estado relativo a la firmeza de las declaraciones con pérdidas fiscales.**

Indicó que el Tribunal no explicó los motivos por los cuales, en este caso, la interpretación del artículo 147 del Estatuto Tributario puede apartarse de aquella que ha adoptado el Consejo de Estado en su jurisprudencia. Esto es, en el sentido de que la facultad de revisión de la DIAN puede extenderse a la totalidad de la declaración de renta y no únicamente a las pérdidas fiscales declaradas o compensadas. A estos efectos, citó las sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096) y del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647).

**5. Reiteración de los argumentos y hechos de la demanda**

Finalmente, reiteró los cargos expuestos en la demanda.

**Oposición al recurso de apelación**

En el término previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación presentado por la sociedad demandante.

**Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda dirigidas a obtener la nulidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la DIAN rechazó gastos operacionales por ventas, en cuantía de \$25.823.481.000, por estar asociados a operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia respecto de las cuales no se suministró información en la documentación comprobatoria.

Atendiendo estrictamente a los cargos de la apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia consisten en determinar si la sentencia impugnada es incongruente porque el Tribunal:



- (i) avaló la aplicación del desconocimiento de costos y deducciones originados en operaciones realizadas con vinculados, consecuencia contemplada para el no suministro de información, a pesar de haber reconocido que Coltabaco sí entregó la documentación comprobatoria,
- (ii) aceptó que la norma que contenía la sanción que le fue impuesta a la actora no estaba vigente al momento de la ocurrencia de los hechos y, aun así, no anuló los actos demandados, recurriendo a un precepto legal que no fue expuesto por la demandada en sede administrativa, con lo cual produjo un fallo *extra petita*,
- (iii) validó la decisión referente a que la información comprobatoria no fue suficiente para establecer el cumplimiento del principio de plena competencia, lo cual se basó en una indebida valoración probatoria, y
- (iv) desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado respecto a la facultad de revisión de la DIAN en el marco del artículo 147 del Estatuto Tributario, al haber concluido que la declaración de renta de la actora no estaba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial.

Por cuestiones metodológicas, y comoquiera que de llegar a prosperar los cargos de la apelación referentes a la firmeza de la declaración de renta de la actora y la incongruencia al decidir sobre la vulneración del principio constitucional de irretroactividad de las normas sancionatorias serían suficientes para revocar la sentencia apelada y declarar la nulidad de los actos acusados, la Sala comenzará por resolver los mismos

### **1. La declaración de renta de Coltabaco no se encontraba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial.**

En la sentencia apelada, el Tribunal determinó que la declaración de renta de Coltabaco no se encontraba en firme para el momento en que fue notificado el requerimiento especial, en la medida en que dicho denunciado privado estaba sujeto al término de firmeza de 5 años previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, vigente para el año 2010, periodo en el cual la Administración podía ejercer las facultades de fiscalización de que trata el artículo 684 *ibidem*.

La demandante se opuso a esta decisión, porque considera que, con ella, el *a quo* desconoció el precedente sentado por esta Corporación en las sentencias del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096<sup>15</sup>) y del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647<sup>16</sup>). Según la apelante, en estas providencias se determinó que frente a las declaraciones de renta que liquidan o compensan pérdidas fiscales, una vez vencido el término general de firmeza de que trata el artículo 714 *ibidem* (de 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, vigente para el año gravable en cuestión), la Administración únicamente tiene competencia para revisar la pérdida fiscal liquidada o compensada, en el marco de lo dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Para decidir, la Sala analizará si los fallos mencionados constituyen un precedente aplicable a este caso concreto. En la sentencia del 24 de octubre de 2013 (exp. 18096), el problema jurídico a resolver consistió en dirimir si los contribuyentes podían corregir las declaraciones de renta sujetas al beneficio de auditoría en las

<sup>15</sup> C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>16</sup> C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



que se compensen pérdidas fiscales, dentro del plazo de firmeza de 5 años o dentro del término de firmeza derivado del beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Bajo este contexto, la Sección manifestó que, de la interpretación sistemática de los artículos 147 y 689-1 del Estatuto Tributario, podía colegirse que las declaraciones de renta que compensen o liquiden pérdidas fiscales y que, a su vez, se encuentren cobijadas por el beneficio de auditoría, están sujetas al término especial de firmeza de 5 años, pero que, en este plazo, la DIAN sólo puede fiscalizar las pérdidas fiscales y el contribuyente corregirlas. Al respecto, textualmente señaló:

*« (...) una interpretación sistemática que se ajusta no solo a la equidad, sino a la finalidad que se persigue al consagrar el beneficio de auditoría, de una parte, y el derecho de declarar pérdidas fiscales en los denuncios de renta, de otra parte, permite colegir que el plazo de firmeza de las declaraciones de renta que determinen o compensen pérdidas fiscales es el previsto en el artículo 147 E.T, esto es, de cinco años, pero en el entendido de que en ese plazo, la DIAN puede fiscalizar las pérdidas fiscales y el contribuyente, corregirlas» (subrayado de la Sala).*

Por otro lado, en la sentencia del 15 de mayo de 2014 (exp. 19647), la Sección se ocupó de resolver si el beneficio de auditoría procedía de cara a las declaraciones que reportan pérdidas fiscales y, consecuentemente, cuál era el límite de las facultades de fiscalización a que se refiere el artículo 689-1 ibidem. A estos efectos, puntualmente señaló:

*«Así las cosas, si bien el artículo 689-1 del Estatuto Tributario prevé para las declaraciones un término de firmeza de 6, 12 y 18 meses, en razón del beneficio de auditoría, también establece una excepción para el caso de las declaraciones en la que se reportan pérdidas fiscales y, por lo tanto, frente a éstas opera el término general de firmeza de cinco años dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, sin importar que sean o no objeto del beneficio señalado, tiempo durante el cual la Administración puede ejercer sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada, procediendo, si es del caso, a la modificación de la misma.*

*De esta forma no resulta acertada la interpretación que la actora hace del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, esto es, que la Administración solamente puede ejercer las facultades de fiscalización para verificar que las pérdidas no se compensen hacia el futuro, pues si se aceptara que la declaración está en firme, dicha pérdida constituiría un crédito fiscal que tendría que ser compensado en periodos posteriores» (subrayado de la Sala).*

En estas condiciones, el precedente al que hizo referencia la apelante no es aplicable al caso concreto, puesto que no guarda identidad fáctica ni jurídica. Adviértase que en el plenario no aparece prueba que acredite que la declaración de renta de la actora estuvo cobijada por el beneficio de auditoría y, por lo mismo, no hay lugar a considerar que la facultad de revisión de la DIAN en el término de firmeza de que trata el artículo 147 del Estatuto Tributario, estaba limitada a determinar la exactitud y procedencia de la pérdida fiscal declarada por la sociedad contribuyente. Por el contrario, en el expediente se observa que, en contra de su propio argumento, la actora reconoce que en el presente caso se produjo un rechazo de la pérdida fiscal como consecuencia del desconocimiento de los gastos operacionales por ventas por \$25.823.481.000.

A lo expuesto cabe agregar que el precedente analizado no precisa lo señalado por la apelante en la demanda y en el recurso de apelación, de manera que no puede afirmarse que el Tribunal desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado.



Por el contrario, la Sala considera que el *a quo* interpretó en debida forma la norma bajo análisis, puesto que esta no limita las amplias facultades de fiscalización que el artículo 684 del Estatuto Tributario le otorgó de la DIAN a determinar oficialmente la exactitud de la pérdida fiscal liquidada o compensada por el contribuyente. Al respecto, la jurisprudencia reciente de esta Sección<sup>17</sup> señaló que el artículo 147:

*«(...) constituye una prerrogativa que amplía a cinco años el término general de firmeza de las declaraciones privadas, para que la Administración pueda ejercer la facultad de fiscalización y determinación del tributo, siempre y cuando en las declaraciones de renta y sus correcciones se determinen o compensen pérdidas fiscales».*

Todo lo anterior, sin que la facultad de revisión se restrinja a la posibilidad de modificar la declaración privada, única y exclusivamente, para desconocer total o parcialmente la pérdida determinada o compensada por el contribuyente.

Así las cosas, comoquiera que no es objeto de discusión por las partes el hecho de que la declaración de renta de Coltabaco liquidó pérdidas fiscales, se tiene que, para la fecha en que la DIAN notificó el requerimiento especial (30 de julio de 2015<sup>18</sup>), ésta no había adquirido firmeza, puesto que el plazo de 5 años previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario para las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas se contaban desde la fecha de su presentación, con lo cual el término vencía el 5 de mayo de 2016, teniendo en cuenta que la apelante corrigió su denuncia privado el 5 de mayo de 2011<sup>19</sup>. Cabe señalar que es aplicable el término de 5 años toda vez que para el año 2010, no existía una disposición que fijara un plazo de firmeza especial para las declaraciones de renta de los contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia.

No prospera el cargo.

## **2. Los actos administrativos acusados no vulneraron el principio constitucional de irretroactividad**

La apelante adujo que la sentencia impugnada es incongruente desde el punto de vista interno porque, a pesar de reconocer que la norma aplicada por la DIAN para desconocer los gastos declarados no estaba vigente en el año 2011, cuando entregó la documentación comprobatoria, negó la nulidad de los actos administrativos acusados, a pesar de que esta sola comprobación habría bastado para ello, en virtud de la prohibición de aplicar normas de manera retroactiva. En adición, sostuvo que el fallo impugnando es *extra petita*, puesto que, para decidir este asunto, se basó en sustentos legales que no fueron expuestos por la demandada al expedir los actos enjuiciados<sup>20</sup>.

Con el fin de resolver este asunto, en primer lugar, es necesario precisar que en los actos administrativos acusados consta que, ante la supuesta omisión de Coltabaco de entregar información en la documentación comprobatoria sobre las operaciones realizadas con vinculadas económicas, la DIAN, única y exclusivamente,

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 24807. C.P. Milton Chaves García.

<sup>18</sup> Fl. 2016 de los antecedentes administrativos.

<sup>19</sup> Fl. 9 de los antecedentes administrativos.

<sup>20</sup> En concreto, la similitud entre el contenido normativo del numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, y el del numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.



desconoció gastos operacionales por ventas por \$25.823.481.000 originados en esas transacciones, lo cual derivó en un mayor impuesto a cargo. De lo anterior da cuenta la liquidación oficial al señalar que:

*«Con respecto a la objeción que presenta el Representante Legal de la Sociedad referente a la sanción, advierte el despacho que, si bien es cierto, en el anexo explicativo del Requerimiento Especial se habló de imponer una sanción equivalente al dos por ciento (2%), no es menos cierto, que en la práctica ésta no fue ni cuantificada ni propuesta (sic). Si observamos, tanto, (sic) el requerimiento especial como en el anexo explicativo del mismo (páginas 2 y 11, folios 2009 y 2015 del expediente) se constatará que el rubro de “sanciones” figura un valor de CERO (\$0) PESOS lo que significa que en el presente proceso de determinación del impuesto solamente se determina un mayor impuesto dado el desconocimiento por deducciones por valor de \$25.823.481.000 (gastos operacionales en ventas) tal como ya se analizó. Se reitera, no existiendo sanción alguna el despacho no ahondará más sobre el tema analizado» (subrayado de la Sala).*

En esas condiciones, el análisis de la Sala para establecer si la demandada efectivamente vulneró el principio de irretroactividad al tomar la decisión transcrita, debe enfocarse en determinar si, para el año 2011, cuando la demandante entregó la documentación comprobatoria, existía o no una norma de orden legal que facultaba a la DIAN para desconocer gastos asociados a las operaciones con vinculadas económicas, respecto de las cuales se hubiera omitido entregar información en la documentación comprobatoria. El análisis debe comenzar por dilucidar este asunto, ya que, de no existir tal disposición legal, los actos administrativos serían nulos por aplicar una consecuencia jurídica que no se encontraba vigente al momento de los hechos, lo cual sería contrario a las garantías del debido proceso y al principio de legalidad.

Pues bien, para el año 2011, se tiene que el numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, preveía:

*«Artículo 260-10. Sanciones relativas a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa, se aplicarán las siguientes sanciones:*

- A. *Documentación Comprobatoria.*
2. *El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales no se suministró la información, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (Valor año base 2004) y el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministró la información (subrayado de la Sala).*

De lo transcrito, es claro entonces que, cuando la demandante entregó la documentación comprobatoria, sí existía una norma de orden legal que expresamente facultaba a la Administración para desconocer los costos y gastos originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministrara información en la documentación comprobatoria. Por consiguiente, no es cierto que la Administración haya aplicado una consecuencia jurídica que no fuese preexistente a la omisión que, supuestamente, cometió la actora. Por lo tanto, no se configura la violación del principio de irretroactividad.

Aunque lo expuesto es suficiente para negar el cargo de la apelación bajo análisis, debe agregarse que, si bien es cierto que en el requerimiento especial y en la





liquidación oficial de revisión, para desconocer los gastos operacionales por ventas la Administración citó el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, norma que, como lo señaló la apelante, no estaba vigente al momento de los hechos (año 2011), esa sola circunstancia no es suficiente para declarar la nulidad de los actos enjuiciados, en tanto que de esa actuación no se advierte una afectación sustancial al debido proceso y al núcleo esencial del derecho de defensa<sup>21</sup>.

En primer lugar, porque la DIAN también se refirió y fundamentó su decisión en el numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 863 de 2003 que, se reitera, era la disposición legal vigente para el año 2011. De esto da cuenta la resolución del recurso de reconsideración:

*«Así las cosas, toda vez que la actuación de la administración se enmarcó en el desconocimiento de los costos y deducciones relacionadas con las operaciones de egreso con sus vinculadas del exterior, por omitir el suministro de información en la documentación comprobatoria, pasa este Despacho a verificar si COLTABACO omitió información relacionada con las operaciones relacionada con las operaciones realizadas con sus vinculadas en el exterior, o sin con las pruebas allegadas, subsanó la entrega de la información que la exonere de la sanción contenida en el Numeral 3 del Literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, que para la época de los hechos, se encontraba consagrada en el artículo 260-10 ibidem (artículo 46 de la Ley 863 de 2003)» (subrayado de la Sala).*

En segundo lugar, porque en el expediente está demostrado que el requerimiento especial y los actos administrativos acusados le fueron notificados a la apelante. En consecuencia, Coltabaco pudo conocer los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basó la DIAN para modificar su denuncia privado y allegar pruebas, mediante la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

Y, por último, y de manera coherente con lo expuesto, porque el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, replicó el contenido normativo, la proposición jurídica o las reglas de derecho<sup>22</sup> que, para el año 2011, ya estaban contenidas en el numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario. De ahí que no se trate de una disposición legal con un contenido normativo inexistente o desconocido para cuando Coltabaco entregó la documentación comprobatoria.

Al respecto, adviértase que el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012, dispone:

*«Artículo 260-11. Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa. Respecto a la documentación comprobatoria y a la declaración informativa se aplicarán las siguientes sanciones:*

- A. *Documentación comprobatoria.*
3. *Sanción por omisión de información en la documentación comprobatoria. Cuando en la documentación comprobatoria se omita información relativa a las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia habrá lugar a la imposición de una sanción del dos por ciento (2%) sobre el valor total de dichas operaciones, sin que la sanción exceda la suma equivalente a cinco mil (5.000) UVT, además del desconocimiento de los costos y deducciones originados en las operaciones respecto de las cuales no se suministró información».*

<sup>21</sup> Al respecto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de agosto de 2018, exp. 21971. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>22</sup> Sobre las diferencias entre enunciado normativo o textos legales y contenidos normativos o proposiciones jurídicas, ver Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-038 de 2006, M.P. Humberto Sierra Porto.



Al comparar el texto o enunciado normativo transcrito con el del numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, citado previamente, es posible advertir que, aunque existen diferencias entre ambos artículos (específicamente en lo que tiene que ver con el monto de la sanción pecuniaria), lo cierto es que, en relación con el contenido de las normas que fue aplicado al presente caso, el núcleo esencial de la regulación es el mismo; esto es la posibilidad de desconocer costos y gastos en los eventos en los que se omite entregar información en la documentación comprobatoria sobre las operaciones sometidas al régimen de precios de transferencia.

Así las cosas, resultan ajustadas a la realidad las consideraciones del Tribunal en relación con que el desconocimiento de costos y gastos aplicado en los actos acusados estaba consagrado en una norma de orden legal antes de la ocurrencia de los hechos. En tal sentido, no es cierto, como lo afirma la apelante, que el Tribunal validó la violación del principio de irretroactividad.

Finalmente, la Sala considera que el fallo impugnado no fue *extra petita*, puesto que las razones expuestas por el Tribunal se enmarcaron en el objeto del debate propuesto en sede administrativa y judicial. Vale la pena precisar que el sustento legal expuesto por el *a quo* para negar el cargo bajo análisis<sup>23</sup>, fue expuesto por la entidad demandada en la resolución del recurso, tal y como lo aceptó la apelante en la demanda. De manera que no constituyó un argumento alejado del objeto de la *litis*.

En conclusión, el cargo de nulidad por violación del principio de irretroactividad no está llamado a prosperar, por las razones expuestas en esta providencia.

### **3. Improcedencia del desconocimiento de costos y deducciones originados en operaciones realizadas con vinculados del exterior porque la conducta no obedece a una omisión. El acervo probatorio indica una discusión sobre el contenido de la documentación comprobatoria y la verificación del principio de plena competencia.**

La sociedad apelante considera que la decisión de primera instancia es incongruente, en la medida en que omitió pronunciarse sobre uno de los problemas jurídicos planteados en la demanda, esto es, si la conducta que dio paso al desconocimiento de los gastos constituía una omisión de información en la documentación comprobatoria o una inconsistencia de la misma. Además, asegura que el fallo apelado es contradictorio pues, a pesar de reconocer que Coltabaco sí entregó la documentación comprobatoria, en todo caso, avaló el desconocimiento de los gastos rechazados en los actos administrativos cuestionados. Así mismo, indica que la sentencia apelada se limitó a citar las normas aplicables sin confrontarlas con lo demostrado por la contribuyente.

Para resolver estos cargos, es necesario referirse a las obligaciones sustanciales y formales del régimen de precios de transferencia, así como a las sanciones y consecuencias de su incumplimiento, para de esta forma definir si, en este caso concreto, procedía el desconocimiento de los costos y gastos originados en las operaciones realizadas por Coltabaco con sus vinculados económicos del exterior.

<sup>23</sup> Esto es, la similitud entre el contenido normativo del numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 863 de 2003, y el del numeral 3 del literal A del artículo 260-11 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 121 de la Ley 1607 de 2012.



En materia de obligaciones sustanciales, el artículo 260-1, modificado por la Ley 863 de 2003, vigente para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, señalaba que los contribuyentes que celebraran operaciones con vinculados económicos del exterior estaban obligados a determinar, entre otros, sus costos y deducciones considerando para esas operaciones «*los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes*». Asimismo, en el inciso segundo de esta norma se señaló que la DIAN, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, puede determinar los costos y operaciones de esos mismos contribuyentes, «*mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas (..)*».

En materia de obligaciones formales, la regulación del régimen de precios de transferencia se sustenta en dos obligaciones que cumplen finalidades diferentes, de conformidad con los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario, vigentes en el año 2011.

De una parte, por medio de la declaración individual informativa de precios de transferencia (DIIPT), los contribuyentes informan a la Administración los tipos de operaciones que en el respectivo año gravable realizaron con vinculados económicos, por lo que, según lo expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-815 de 2009<sup>24</sup>, constituye «*una expresión tributaria del control estatal, que debe recaer sobre las citadas operaciones comerciales y financieras*».

Por otra parte, tal y como lo ha expuesto esta Sala, la documentación comprobatoria, además de un deber formal, «*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)*»<sup>25</sup>. El artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 precisó el contenido de la documentación comprobatoria y, en términos generales, señaló que esta debía contener los soportes que permitieran al contribuyente demostrar que los activos, ingresos, costos y deducciones, relativos a las operaciones celebradas con vinculados en el exterior, habían sido determinadas conforme con el principio de plena competencia. En este sentido, la documentación comprobatoria es la prueba que el contribuyente prepara y aporta para demostrar el cumplimiento de la obligación sustancial establecida en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario, vigente en el año 2011.

El artículo 260-10 del Estatuto Tributario, vigente para al momento de los hechos, reguló las sanciones por el incumplimiento del deber de preparar y enviar la documentación comprobatoria. El artículo 121 de la Ley 1607 de 2012 modificó el monto de estas sanciones pecuniarias<sup>26</sup> y las consagró en el artículo 260-11 del Estatuto Tributario. No obstante, esta última disposición no varió los hechos que dan paso a las consecuencias y sanciones allí previstas, según se expuso previamente.

<sup>24</sup> M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

<sup>25</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>26</sup> En efecto, la sanción por omitir información en la documentación comprobatoria pasó a ser del 2% del valor de las operaciones respecto de las cuales no se suministró información. Por su parte, la sanción por enviar la documentación comprobatoria con errores o inconsistencias se fijó en el 1% del valor de las operaciones relacionadas con la información presentada en esas condiciones, sin exceder 3.800 UVT.



En lo que interesa a este proceso, los numerales 1 y 2 del literal A del artículo 260-10 que, se reitera, era la disposición legal vigente para el momento de los hechos, establece:

1. *El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales se suministró la información de manera extemporánea, presente errores, no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, sin que exceda de la suma de quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (28.000 UVT).*

(...)

2. *El uno por ciento (1%) del valor total de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente, respecto de las cuales no se suministró la información, sin que exceda de la suma de setecientos millones de pesos (\$700.000.000) (39.000 UVT) y el desconocimiento de los costos y deducciones, originados en operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas, respecto de las cuales no se suministró la información. (Subrayado de la Sala).*

De conformidad con lo transcrito, únicamente hay lugar a desconocer los costos y gastos originados en las operaciones con partes relacionadas del exterior en aplicación del numeral 2 del literal A del artículo 260-10 cuando el contribuyente (i) se abstiene de cumplir con el deber de preparar y enviar la documentación comprobatoria o (ii) habiéndola preparado y enviado, en la documentación comprobatoria no suministra ninguna información de una o varias operaciones, con lo cual se desconocen los costos y deducciones referentes a las operaciones no informadas y no de todas ellas. Lo anterior es coherente con la posición que ha asumido esta Judicatura en relación con la naturaleza de la documentación comprobatoria, de conformidad con el artículo 260-4 del Estatuto Tributario:

*«(...) 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, (...) 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)»<sup>27</sup>.*

Por lo tanto, ante la ausencia de la documentación comprobatoria o de información sobre operaciones con vinculados del exterior en la misma, los costos o gastos derivados de las operaciones no informadas deben ser rechazados, por no existir prueba idónea que demuestre la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia.

No obstante, no ocurre lo mismo cuando la documentación comprobatoria se presenta, de manera extemporánea o con errores o inconsistencias, que impiden acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia. En esos eventos, las consecuencias jurídicas son otras, esto es, la DIAN, en el desarrollo de sus facultades de fiscalización consagradas en el inciso segundo del artículo 260-1 y

<sup>27</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



del inciso final del artículo 260-10 del Estatuto Tributario<sup>28</sup> debe, con base en operaciones comparables con partes independientes, determinar cuáles han debido ser los costos y deducciones en esas operaciones para efectos de la declaración de renta del contribuyente, ajustando así lo inicialmente incluido por el contribuyente. De igual forma, está facultada para imponer la sanción pecuniaria de que trata el numeral 1 del literal A del artículo 260-10.

Lo anterior, porque la competencia que tiene la DIAN bajo los artículos anteriormente citados para modificar las declaraciones de renta sometidas al régimen de precios de transferencia está dirigida a materializar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales de ese régimen, esto es, a que los ingresos, costos y deducciones originados en operaciones con vinculados reflejen los márgenes de utilidad que habrían sido pactados por partes independientes en operaciones comparables, lo cual no implica per se el rechazo de la totalidad de los costos y gastos originados en los negocios llevados a cabo con vinculados económicos en el exterior. Menos aun cuando la situación fáctica del caso corresponda a una de las situaciones de hecho prevista en las normas analizadas, esto es, que la documentación comprobatoria entregada no corresponde a lo solicitado o no permite verificar la aplicación de los precios de transferencia.

En esas condiciones, si en ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración detecta irregularidades en el estudio de precios de transferencia, debe solicitarle al contribuyente información que le permita corroborar o contradecir lo informado, demostrando entonces el incumplimiento del principio de plena competencia y, consecuentemente, proponiendo modificar la declaración de renta con el fin de que los activos, ingresos, costos y gastos reflejen el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, para lo cual la norma le exige indicar la determinación del precio o margen de utilidad que hubieran pactado partes independientes. Nótese que, si frente a los errores, inconsistencias o falencias de la documentación comprobatoria la DIAN fuese competente para simplemente rechazar los costos y gastos, la existencia del numeral 1 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario carecería de sentido, pues habría bastado con lo dispuesto en el numeral 2 de ese mismo artículo.

Por lo tanto, incluso a partir de la interpretación útil de las normas, debe reiterarse que sólo procede el desconocimiento de los costos y gastos ante la omisión, esto es, la falta absoluta de la documentación comprobatoria o de información sobre las operaciones celebradas con vinculados del exterior.

En cuanto al informe de precios de transferencia, el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 regulaba la documentación e información a conservar, de acuerdo con los tipos de operaciones y métodos utilizados para su análisis, dividiendo la misma en tres partes, así:

- (i) La información general, que comprende aspectos tales como la estructura organizacional y funcional de la empresa, la descripción del negocio, (donde se debe indicar aspectos como los productos, clientes, clases de proveedores, las políticas comerciales), la composición accionaria y/o de capital del contribuyente, y una

<sup>28</sup> El inciso final del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, vigente para el año 2011, establecía: «Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades de fiscalización, podrá modificar mediante Liquidación Oficial de Revisión la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, para determinar mayor impuesto, mayor renta líquida o menor pérdida líquida, por no aplicación o aplicación incorrecta del régimen de Precios de Transferencia».



descripción general de la industria o sector y la ubicación del contribuyente dentro del mismo;

- (ii) la información específica, la cual se refiere a las operaciones llevadas a cabo en el período y exige que se suministre una descripción detallada de las mismas, los intervinientes, los acuerdos o convenios celebrados por el contribuyente y sus vinculados, el análisis funcional (con su respectiva calificación de riesgos, activos y funciones), el análisis de los métodos y el método seleccionado, así como los indicadores de rentabilidad, entre otros, y
- (iii) La Información Anexa, que incluye, sin limitarse a, estados financieros y copia de los contratos referentes a las operaciones.

Se observa entonces que el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 exige un contenido mínimo, pero, considerando que, como se ha mencionado previamente, la documentación comprobatoria es el soporte idóneo para probar el principio de plena competencia, la norma en comento le indica al contribuyente que debe conservar cualquier información que considere relevante para efectos de la determinación de los precios o márgenes en cumplimiento del principio de plena competencia, con lo cual el contenido de la norma no es taxativo, por lo que el desacuerdo sobre la información suministrada o los errores en ella detectados, no pueden tipificarse de manera automática como falta de información, sino que exigen un análisis.

Descendiendo al caso concreto, y evaluando el acervo probatorio, se tiene que en el expediente aparecen acreditados los siguientes hechos:

- En respuesta al requerimiento de información del 27 de abril de 2011, Coltabaco entregó la documentación comprobatoria el 19 de agosto del mismo año. Este es un hecho que fue aceptado por la entidad demandada, comoquiera que en la resolución del recurso señaló que «(...) la Documentación Comprobatoria presentada por la sociedad no cumplió (...)» (subrayado de la Sala).
- Del estudio de precios entregado por la actora se observa que incluyó los antecedentes empresariales, la estructura organizacional y funcional de la compañía, así como de cada una de sus áreas, el tipo de negocio, las clases de productos o servicios comercializados, las clases de proveedores y clientes<sup>29</sup>, y un análisis de la industria del tabaco<sup>30</sup> que indicaba las condiciones en las que se negocia ese producto, en cuanto a precio, calidad, tamaño y comportamiento del mercado, principales competidores, al igual que las condiciones económicas y regulatorias que influyen en su actividad productora de renta.

De igual forma, se describió el segmento de negocio internacional de tabaco<sup>31</sup>, en el que se señalaron las funciones, la estructura de administración y la forma en la que operan Philip Morris International Inc. y sus subsidiarias en Estados Unidos y Suiza. Asimismo, en el estudio se explicó la composición del capital social de Coltabaco<sup>32</sup>, en donde se incluyeron los 3 principales accionistas (GWP C.V., Philip Morris Colombia S.A. y Philip Morris Holland Holdings B.V.), así como los accionistas minoritarios, incluyendo su número de identificación fiscal y su porcentaje de participación.

<sup>29</sup> Fls. 13 a 20 del estudio de precios de transferencia.

<sup>30</sup> Fls. 25 a 33 del estudio de precios de transferencia.

<sup>31</sup> Fls. 5 a 13 del estudio de precios de transferencia.

<sup>32</sup> Fl. 23 del estudio de precios de transferencia.



Adicionalmente, se especificó el nombre, identificación fiscal, domicilio y actividad de cada una de las compañías vinculadas<sup>33</sup> y la circunstancia de vinculación económica entre Coltabaco y esas compañías (ser subordinadas de la misma casa matriz). También se describieron las operaciones con vinculadas económicas llevadas a cabo durante el año 2010<sup>34</sup> (fabricación por contrato, distribución, prestación de servicios profesionales, de ingeniería, de información tecnológica y centro de información tecnológica, y licenciamiento de marcas), incluyendo el valor de los contratos, la forma de pago y la cantidad de ventas.

- En el estudio de precios, en adición, consta que Coltabaco realizó el análisis económico de cada una de las operaciones realizadas con vinculadas económicas (fabricación por contrato, distribución, servicios y pagos de licencias). En dicho análisis, evaluó los métodos de comparabilidad previstos en el Estatuto Tributario y describió el estudio que efectuó para seleccionar el que consideró indicado para llevar a cabo la comparabilidad entre operaciones no controladas, efectuadas por partes independientes en condiciones comparables, a partir del cual expuso los resultados que demostraban el cumplimiento del principio de plena competencia<sup>35</sup>.

Específicamente, en lo que respecta al análisis económico llevado a cabo frente a las operaciones de servicios y pago de licencias, que fueron las cuestionadas por la DIAN, se evidencia que Coltabaco seleccionó los métodos de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) y del precio comparable no controlado (PC), respectivamente, y que explicó las razones de tal decisión, al exponer los motivos por los cuales los demás métodos de comparabilidad no resultaban adecuados, de conformidad con las condiciones específicas de cada operación. De igual forma, la actora expuso las entidades/operaciones catalogadas como comparables, las fuentes de información donde se obtuvieron esos comparables, así como los criterios y la metodología utilizados para identificarlas. De este estudio, Coltabaco concluyó que las operaciones de servicios y de licenciamiento de marcas (regalías) se habían pactado a rangos de mercado.

- Posteriormente, la DIAN realizó varios requerimientos ordinarios, solicitando información para efectos de verificar el contenido de la documentación comprobatoria entregada por la demandante. En cumplimiento de estas solicitudes, la actora entregó información en diferentes oportunidades, frente a las cuales se observa que en los oficios Nro. 10021123000338 de julio 30 de 2014 y Nro. 10021123000520 de noviembre 10 de 2014, la Administración le devuelve la información aportada al contribuyente porque considera que «(...) esta no corresponde a lo solicitado, como tampoco cumple con los lineamientos del Decreto 4349 de 2004».
- Tras analizar la documentación comprobatoria suministrada por Coltabaco, la DIAN desconoció gastos operacionales por ventas por \$25.823.481.000, en aplicación del numeral 1 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 863 de 2002, reproducido en esencia en el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 *ibidem*. Esta decisión en los términos del recurso de reconsideración se basó en que:

<sup>33</sup> Fls. 21 y 22 del estudio de precios de transferencia.

<sup>34</sup> Fls. 14 a 21 del estudio de precios de transferencia.

<sup>35</sup> Fls. 34 a 64 del estudio de precios de transferencia.



«(...) de los antecedentes que obran en el expediente, se observa que las pruebas aportadas por COLTABACO si (sic) fueron valoradas por parte de la oficina de fiscalización y la oficina de liquidación, pero como lo fue advertido en el proceso de determinación, la Documentación Comprobatoria presentada por la sociedad no cumplió con lo previsto en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario ni con el artículo 7° del Decreto 4349 de 2004, al no ser posible la comprobación de que en las operaciones de egreso por concepto de servicios técnicos y regalías con sus vinculados del exterior analizadas se utilizaron precios o márgenes de utilidad consistentes con los que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes».

El valor de los gastos desconocidos por \$25.823.481.000 corresponden a (i) \$21.757.353.000, derivados de 3 operaciones de servicios con vinculadas en Suiza y Argentina y (ii) \$4.066.128.000, relacionados con una operación de licenciamiento de marca con una vinculada en Chile.

- En términos generales, el desconocimiento de los gastos en relación con las operaciones de servicios se fundamentó en que, en la documentación comprobatoria, Coltabaco omitió valorar en debida forma estas transacciones, toda vez que no documentó ni reportó el monto real pagado por comisiones o *mark up* y tampoco incluyó el análisis funcional y los estados financieros de las vinculadas en Suiza y Argentina, que fueron las partes analizadas, sino que en su lugar incluyó el análisis funcional de ella misma como contribuyente. Y, adicionalmente, en que no se utilizó adecuadamente el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU).

Sin embargo, tal y como se expuso en la demanda, lo cierto es que, en varias oportunidades, entre ellas, en la respuesta al requerimiento ordinario No. 1-00-211-230-000201 del 14 de agosto de 2014<sup>36</sup>, en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, la demandante informó el valor de la remuneración pagada a sus vinculadas en Estados Unidos y Suiza, especificando el valor de las comisiones o *mark up* e incluyendo registros contables y facturas expedidas por las vinculadas en el exterior. De lo anterior, da cuenta la liquidación oficial y la resolución del recurso, actos en el cual la Administración mencionó y valoró las pruebas aportadas por la actora durante el procedimiento administrativo.

De otro lado, frente a la falta del análisis funcional y de los estados financieros de las partes analizadas (compañías del exterior) la demandante indicó las razones por las cuales, a su parecer, bajo las normas aplicables en Colombia para la época de los hechos, no estaba obligada a cumplir con esas obligaciones, junto con las normas suizas que indican que las compañías incorporadas en ese país tienen prohibido entregar esa clase de información a otros países. Sin perjuicio de su posición, la actora aportó dentro de la investigación un escrito complementario<sup>37</sup> en el que describió las funciones, activos y riesgos involucrados en las operaciones de servicios e incluyó información financiera segmentada de las vinculadas suizas.

- Por su parte, el rechazo de las expensas por la operación de licenciamiento se basó en que, de los 18 contratos comparables utilizados en el análisis económico de la actora, y que fueron aportados por ella, no se pudo verificar si Coltabaco cumplió o no con el principio de plena competencia, en la medida en que no fue posible determinar las partes intervinientes (pues una de ellas

<sup>36</sup> Fl. 486 de los antecedentes administrativos.

<sup>37</sup> Fl. 2069 de los antecedentes administrativos.





aparecía tachada) y, adicionalmente, porque en cada contrato la fórmula pactada para determinar el monto de la regalía era distinta, de manera que no era posible relacionarlas con la única fórmula utilizada para esos efectos por Coltabaco en el estudio de precios de transferencia.

A partir de lo anterior, la Sala observa que, durante el proceso de fiscalización, las solicitudes por parte de la DIAN estuvieron dirigidas a obtener información para verificar el cumplimiento del principio de plena competencia en las operaciones de servicios y de regalías realizadas por Coltabaco. Lo anterior, porque, en concepto de la Administración, el contenido de la documentación comprobatoria y de lo entregado por Coltabaco durante la fiscalización no necesariamente correspondía a lo indicado en el Decreto 4349 de 2004. Y, por este motivo, decidió desconocer los gastos originados en las mencionadas operaciones. De lo anterior da cuenta la resolución del recurso:

«Se anota que si bien COLTABACO ha dado respuesta a los diferentes requerimientos de información surgidos en el proceso, con ello no quiere decir que haya atendido su deber de entregar la información en los términos solicitados y que resultara pertinente, suficiente y adecuada, porque de ella en ninguna oportunidad ha sido posible corroborar si el precio pagado por COLTABACO por concepto de servicios técnicos y regalías, un tercero independiente estaría dispuesto a retribuirlo en las mismas condiciones ya que se reitera, de toda la información no fue posible evaluar e identificar las funciones, los activos y los riesgos involucrados en las operaciones y establecer la comparabilidad de estas empresas frente al valor global de las operaciones por cada una de las operaciones (como se señaló, sólo analiza la comisión o mark up), ya que en todas las oportunidades procesales la sociedad ha omitido la entrega de la información relevante en forma clara, completa y que resulte apropiada para el análisis del régimen de precios de transferencia y se corrobore que en sus operaciones de egreso con sus vinculadas del exterior cumplía con el principio de plena competencia»  
(subrayado de la Sala).

Con esta actuación, la Sala considera que los actos administrativos acusados son nulos por haberse expedido con violación de las normas en las que han debido fundarse, puntualmente, del numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 863 de 2002, reproducido, en esencia, en el numeral 3 del literal A del artículo 260-11 *ibidem*. La DIAN debió haber aplicado el numeral 1 del literal A del artículo 260-10 porque es el que indicaba cómo proceder cuando la información «no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia (...)».

Efectivamente, la norma aplicada por la DIAN (numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario) sólo permite el desconocimiento total de los costos y gastos originados en operaciones realizadas con partes vinculadas del exterior cuando el contribuyente se abstiene de preparar y entregar la documentación comprobatoria o de incluir en ella información relacionada con tales operaciones. Como lo ha mencionado la Sala<sup>38</sup>, para que se entienda cumplida la obligación de entregar información «esta debe atender a las condiciones de calidad previstas en los reglamentos correspondientes, de tal manera que pueda ser utilizada por la Administración para efectos de control y fiscalización (...)». No obstante, cuando los contribuyentes la presentan, pero con errores, la discusión frente a posibles inconsistencias en la información debe circunscribirse a imponer las consecuencias jurídicas derivadas de esa conducta, pero no las previstas para cuando se omite entregar información.

<sup>38</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de octubre de 2014, Exp. 20481, C.P. Hugo Fernando Bastidas.



En el caso concreto no se observa la falta de entrega de información total o en tal estado que permita concluir que hay ausencia de las condiciones de calidad mínima exigidas en el Decreto 4349 de 2004, pues la demandante cumplió con el deber formal de preparar y presentar documentación comprobatoria, así como de entregar información específica solicitada por la DIAN respecto de aspectos puntuales de las operaciones, todo lo cual fue objeto de cuestionamiento de fondo por parte de la DIAN, tal y como lo aceptaron los actos acusados y fue acreditado en la demanda.

En esas condiciones, resulta muy importante destacar que, si la DIAN consideraba que la información suministrada por la actora no fue clara, completa, relevante o útil para acreditar el cumplimiento del principio de plena competencia, podía imponer la sanción pecuniaria de que trata el numeral 1 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, que precisamente sanciona la entrega de información con errores o que no corresponde a lo solicitado o que no permite verificar la aplicación de los precios de transferencia.

Sumado a lo anterior, cabe agregar que, a partir de las inconsistencias halladas en el estudio de precios de transferencia de la demandante, y en virtud del inciso segundo del artículo 260-1 y del inciso final del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, la Administración también habría podido concretar tales hallazgos en modificar la declaración de renta de Coltabaco, «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»<sup>39</sup>, con el fin de que el denuncia privado de la demandante reflejara los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos declarados en cumplimiento del principio de plena competencia. Sin embargo, en el expediente no obra ningún documento de este tipo ni los actos acusados evidencian la realización de ajustes a la declaración de renta de la actora encaminados a que la base gravable del impuesto a la renta estuviera en armonía con el principio de plena competencia.

En otras palabras, la DIAN aplicó indebidamente el numeral 2 del literal A del artículo 260-10 del Estatuto Tributario lo que dio lugar a que imputara una consecuencia jurídica (i.e. el desconocimiento de plano de los gastos operacionales por ventas) que sólo resulta aplicable cuando los contribuyentes se abstienen de preparar y enviar la documentación comprobatoria o de incluir en ella información sobre las operaciones celebradas con vinculados, y no cuando ésta presenta inconsistencias que impiden verificar el cumplimiento del principio de plena competencia, tal y como ocurrió en este caso, según fue expuesto en los actos administrativos demandados.

En atención a lo expuesto, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, la Sala declara que los gastos operacionales por ventas que fueron rechazados por los actos administrativos son procedentes, en tanto que su desconocimiento obedeció a la aplicación de una consecuencia jurídica improcedente, de conformidad con la conducta realizada por la apelante y los demás hechos probados en este caso.

#### 4. Decisión

La Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora, correspondiente al año gravable 2010.

<sup>39</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



## 5. Costas

No habrá condena en costas, porque en el proceso no se comprobó su causación como lo exige para su procedencia el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

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

«**1. Declarar** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412016000046 del 25 de abril de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y de la Resolución Nro.003338 del 15 de mayo de 2017, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN que modificaron la declaración de renta de Compañía Colombiana de Tabaco S.A., correspondiente al año gravable 2010.

2. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de renta del año 2010 de Compañía Colombiana de Tabaco S.A.».

#### 2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**