



Radicación: 19001-23-33-000-2017-00415-01 (25774)
Demandante: TERNIUM DEL CAUCA S.A.S. EN LIQUIDACIÓN
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 19001-23-33-000-2017-00415-01 (25774)
Demandante: TERNIUM DEL CAUCA S.A.S EN LIQUIDACIÓN
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta periodo gravable 2012. Precios de transferencia. Ajustes. Contabilidad. Dictamen pericial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por ambas partes en contra de la sentencia del 9 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No, 172412016000004 de 18 de abril de 2016, así como la nulidad parcial de la Resolución No. 003034 de 04 de mayo de 2017, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, exclusivamente en lo atinente a la sanción por rechazo o disminución de pérdidas.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: Sin costas en esta instancia. [...]”

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2013 la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012. Posteriormente el 16 de julio de 2013 presentó su declaración informativa individual de precios de transferencia -DIIPT-².

El 15 de julio de 2015 la DIAN expidió el Requerimiento Especial 172382015000011, en el cual determinó, que no era procedente el ajuste de ingresos por \$4.204.629.000, el cual reportó la actora en su DIIPT y que era superior al valor establecido de sus estados financieros. En consecuencia, propuso reducir los costos de ventas en \$3.429.947.000 y determinó sanción por inexactitud y por pérdidas fiscales de \$1.296.653.000, por lo que se debería disminuir su saldo a favor de \$2.195.132.000 a \$546.274.000.

¹ Índice 2 plataforma SAMAI

² *Ibidem*



El 18 de abril de 2016 la demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión 172412016000004 en la que confirmó en su totalidad las modificaciones propuestas en el requerimiento especial y precisó que el motivo de la modificación es el incumplimiento del principio de plena competencia en la DIPT del periodo 2012³. Posteriormente el 17 de junio 2016 la demandante interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enunciada⁴.

Mediante la Resolución 3034 del 4 de mayo de 2017 la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, en el sentido de confirmar las modificaciones realizadas en el acto recurrido, pero en aplicación del principio de favorabilidad disminuyó la sanción por inexactitud impuesta del 160% al 100% de acuerdo con el artículo 288 de la ley 1819 de 2016, por lo que se aumentó el saldo a favor a \$1.032.521.000.

DEMANDA

TERNIUM DEL CAUCA S.A.S EN LIQUIDACIÓN, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“1.1 PRIMERA:

Que son nulos, por ser abiertamente contradictorios a la Constitución y la Ley (sic), los siguientes actos administrativos:

- 1) *La Liquidación Oficial de Revisión No.172412016000004 de 18 de abril de 2016 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán-División de Gestión de Liquidación, por medio de la cual se liquidó de revisión la declaración de renta de la Compañía por el año gravable 2012.*
- 2) *La Resolución No.003034 del 4 de mayo de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial.*

1.2. SEGUNDA:

*Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a **Ternium del Cauca S.A.S. En Liquidación (antes Perfilamos del Cauca S.A.S.)**, mediante la declaración de que la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 ha quedado en firme y no se tiene que realizar ningún pago a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones o intereses moratorios.”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos del 260-1 al 260-11, 647, 647-1, 742, 743 y 744 del Estatuto Tributario.

³ *Ibídem*

⁴ *Ibídem*

⁵ *Ibídem*



- Artículos 165, 219 y 226 del Código de Procedimiento Administrativo y de los Contencioso Administrativo -CPACA-
- Artículo 165, 167, 231 y 226 del Código General del Proceso -CGP-
- Artículos 170 y 305 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 1 y 7 del Decreto reglamentario 4349 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

Explicó que los actos demandados redujeron el valor de los costos en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, debido a que realizó un ajuste en el valor de ingresos en su DIIPT del mismo año por \$4.204.629.000. Adicionalmente, aclaró que las principales razones, para su modificación fueron que el valor de ingresos de los estados financieros no coincidía con los reportados en la DIIPT, y que la empresa solo tenía una actividad relacionada con la industria de acero y no dos actividades independientes, como lo estableció en su DIIPT.

Alegó que el dictamen pericial remitido en respuesta al requerimiento especial es procedente, conducente y oportuno, y no hay lugar a su rechazo, como lo realizó la DIAN al aducir que es un nuevo estudio de precios de transferencia. Además, aclaró que la documentación comprobatoria de la DIIPT no es el único medio de prueba, para demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia, ya que la normativa no lo limita.

Advirtió que los actos administrativos demandados violan el derecho de defensa y el principio de libertad probatoria que existe en materia tributaria, porque el dictamen pericial debe reconocerse como un medio de prueba adicional y no puede ser excluido del análisis jurídico. Adicionalmente, los artículos 219 del CPACA, el 226 del CGP y 744 del Estatuto Tributario validan la valoración del dictamen pericial presentado en respuesta al requerimiento especial.

Explicó que el dictamen pericial concluye que se cumplió con el principio de plena competencia, ya que mediante el método de precio comparable no controlado -PC-arroja el mismo resultado tanto con los comparables internos como externos, por lo que no existió manipulación de precios con empresas vinculadas.

En el mismo sentido el dictamen concluye que se cumplió con el principio de plena competencia, debido a que al aplicarse el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación -TU- en comparables internos y externos las transacciones con vinculadas se mantienen en los precios de mercado. Además, aclara que el dictamen entrega razones técnicas del cumplimiento del principio de plena competencia, lo cual no efectúa los actos demandados.

Manifestó que los comparables que eligió la DIAN, para determinar que no se cumplió con el principio de plena competencia no tomaron en cuenta la información financiera segmentada, por lo que los rangos intercuartiles no fueron exactos. Además, los actos demandados no soportan la afirmación de que los comparables externos hacen que las operaciones se encuentren por fuera del rango intercuartil.

⁶ *Ibidem*



Alegó que los comparables utilizados por la DIAN para cuestionar la información de la DIIPT no son procedentes, debido a que no realizan actividades similares a los de la actora, y no existen razones que desvirtúen el ajuste realizado en la DIIPT del año 2012, ya que la situación comercial del acero fue conocida a nivel global, por lo que se encontraba correctamente probado en el expediente.

Advirtió que el artículo 260-3 del Estatuto Tributario no establece que los ajustes que se realizan en la DIIPT deban ser probados en los estados financieros, ya que con una proyección razonable de ellos es suficiente. Adicionalmente, no se debieron rechazar los costos sino los ingresos en la declaración del impuesto sobre la renta, porque los ingresos es el rubro cuestionado en el ajuste en la DIIPT.

Aclaró que el dictamen pericial no realiza el ajuste en los ingresos, debido a que se quiere demostrar que el ajuste realizado no cambiaba en nada el cumplimiento del principio de plena competencia, por lo que con ajuste o sin ajuste se cumplía. Además, la empresa realizaba operaciones independientes, por lo que se requería de estados financieros segmentados.

Manifestó que los actos demandados son violatorios del principio al debido proceso, ya que no analiza puntos críticos, no dio traslado de pruebas en el expediente y no tienen congruencia. Adicionalmente, no son procedentes la sanción por inexactitud y la de pérdidas fiscales conjuntamente, debido a que existió una diferencia de criterios y son sanciones diferentes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Explicó que el ajuste realizado por la demandante de ingresos en su DIIPT no es procedente, debido a que no cumple con lo establecido en los artículos 260-2 y 260-3 del Estatuto Tributario al superar en \$4.204.629.000 el mencionado rubro de los financieros de la empresa. En consecuencia, al no existir razones contables y especiales no era procedente el ajuste a través de suposiciones de ingresos a futuro.

Aclaró que los informes globales como el remitido de Camacol en el que solo se informa que globalmente el precio del acero se redujo no justifica el ajuste de incrementar los ingresos en la DIIPT, ya que no existe relación con las operaciones de la actora. Adicionalmente, la demandante en respuesta al requerimiento especial remitió un nuevo estudio de precios de transferencia en el que no se hizo el mismo ajuste del realizado en su DIIPT inicial, por lo que no debe ser visto como un dictamen pericial.

Advirtió que el proceso de determinación del tributo es diferente e individual respecto al de la sanción por devolución improcedente, por lo que son temas que deben estudiarse por separado. Además, es procedente la sanción por inexactitud, ya que del ajuste realizado por la actora se derivó un menor impuesto al aumentar el valor de los costos, y no existe una diferencia de criterios ya que simplemente la contribuyente realizó una aplicación indebida de los artículos 260-1 y 260-2 del Estatuto Tributario.

⁷ Índice 2 de la plataforma SAMAI



Manifestó que es procedente la imposición de la sanción por inexactitud y de pérdidas fiscales conjuntamente, ya que son sanciones independientes pero relacionadas, por lo que no es violatorio del principio *non bis in idem* al aplicarse en la misma circunstancia económica. Adicionalmente, en el presente caso procede el principio de favorabilidad en la sanción por inexactitud, porque el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje del 160% al 100% siendo este último más favorable para la demandante.

Explicó, que la actora no cumplió con el principio de plena competencia en su DIIPT, porque realizó su análisis de comparabilidad, como si realizara dos actividades en la industria del acero (acondicionamiento y preparación y otra de manufactura), pero mediante visita a las instalaciones de la actora se pudo establecer, que solo realizaba operaciones de manufactura. En consecuencia, los comparables debieron ser solo de la manufactura de acero, por lo que no procedía la comparabilidad con empresas de acondicionamiento y preparación de acero.

Aclaró que el dictamen pericial tiene como fin exponer situaciones adicionales a las discutidas en el caso, como que la empresa realiza dos actividades, por lo que sus conclusiones no deben ser tenidas en cuenta. Adicionalmente, existe responsabilidad subsidiaria de los representantes legales en materia tributaria, no se violó el debido proceso al permitir la debida defensa de la actora en diferentes etapas procesales, y los actos demandados se encuentran debidamente motivados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Explicó que el dictamen pericial allegado por la demandante es procedente y debe ser estudiado, debido a que no se evidencia un error grave y no existe tarifa legal para probar cifras y ajustes en materia de precios de transferencia. En consecuencia, pese a que el dictamen pericial establece que se realizaban dos operaciones independientes, las cuales fueron acondicionamiento y manufactura, los registros contables y las operaciones del periodo cuestionado solo revelan que fueron de actividades de acondicionamiento.

Aclaró que el ajuste realizado en la DIIPT de establecer \$4.204.629.000 de ingresos de más, que los establecidos en los estados financieros no es procedente, ya que la contabilidad refleja la realidad económica de las empresas. Además, al haberse determinado que solo se hizo un tipo de operación en el periodo gravable (manufactura de acero) era procedente el rechazo de la DIAN de 7 comparables (por (acondicionamiento y preparación de acero) en los actos demandados, por lo que no se cumplió con el principio de plena competencia.

Advirtió que no es procedente la sanción por inexactitud junto con la sanción de pérdidas fiscales, de acuerdo con los artículos 647 y 647-1, por lo que procede la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. Adicionalmente, no existe una diferencia de criterios en la aplicación del régimen de precios de transferencia, por

⁸ Índice 2 de la plataforma SAMAI.



lo que la sanción por inexactitud es procedente, y no procede la condena en costas al prosperar parcialmente los cargos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

Alegó que la sentencia de primera instancia es violatoria al debido proceso, debido a que no se falló en derecho al existir múltiples pruebas que determinan que se cumplió con el principio de plena competencia incluyendo un dictamen pericial ordenado por el a quo, que evaluó 3 metodologías. En consecuencia, la sentencia de primera instancia no cumple con lo establecido en los artículos 164 y 176 del CGP.

Explicó que la sentencia de primera instancia es violatoria del artículo 230 de la Constitución Política, porque el Tribunal no falló en derecho al no tener en cuenta los dictámenes periciales, la situación global generada por China y de no excluir empresas comprables solo por no estar en la base de datos de la DIAN. Además, el tema de precios de transferencia debe verse como un análisis técnico y no solo como una decisión de conciencia del juez.

Advirtió que los dos dictámenes periciales que se encuentran en el expediente al aplicar 3 métodos diferentes de precios de transferencia determinan que se cumplió el principio de plena competencia y no fueron objetados por la DIAN. Adicionalmente, el hecho de que el Tribunal haya determinado que la empresa no tenía doble funcionalidad en periodo 2012 no es pretexto para no aplicar de forma técnica y correcta los métodos de precios de transferencia.

Aclaró que en 3 de los métodos utilizados por los peritos se concluyó que no es relevante si hay dualidad de funciones por parte de la demandante y que las actividades de acondicionamiento y manufactura son unidades estratégicas de negocio plenamente diferenciadas. Sin embargo, el Tribunal solo decidió que en la contabilidad se debió de segmentar las actividades de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 sin determinar el artículo específico, pero no existe ninguna obligación en la norma contable, para dicha conclusión.

Manifestó que no se realizó una adecuada valoración probatoria de acuerdo con la sana crítica, porque no se pronunció respecto a los dictámenes periciales por capricho y expidió una decisión sin respaldo legal, por lo que existió un defecto fáctico en la sentencia apelada. Además, la sentencia de primera instancia no explica si fue válido excluir uno de los comparables, por no estar en la base de datos de la DIAN.

Alegó que el objetivo de precios de transferencia es determinar si se cumple el principio de plena competencia, pero no es el de segmentar o no la contabilidad, por lo que la decisión judicial debió de enmarcarse en las normas y pruebas. Adicionalmente, es evidente que la empresa se encuentra en los rangos establecidos por la DIAN con o sin ajustes, por lo que solo reconociendo que se cumplió con el principio de plena competencia el Tribunal podía expedir una sentencia congruente.

⁹ *Ibidem*



Advirtió que no existió un análisis técnico de precios de transferencia en la sentencia de primera instancia, ya que con ajuste o sin ajuste se cumplió con las normas, al probarse en los dictámenes periciales que se cumplió con el principio de plena competencia. Además, no es posible probar la proporción de como la sobreoferta de China afectó los comparables, como se explica en documento técnico remitido al expediente.

Aclaró que el fallo de primera instancia no podía declarar procedente la sanción por inexactitud, porque no existe sustento fáctico o jurídico para su aplicación, y en últimas solo existe una diferencia de criterios con la DIAN. Adicionalmente, solicita que se de respuesta a todos los argumentos de la demanda y de los alegatos de conclusión.

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

Alegó que la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario es procedente, debido a que la actora no cumplió con el régimen de precios de transferencia, pero adicionalmente procede la sanción del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, ya que la disminución de costos generó la eliminación o disminución de pérdidas fiscales.

Advirtió que el Tribunal incurrió en defecto sustantivo por errónea aplicación de lo previsto en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, porque la actora incurrió en la conducta sancionable al incluir pérdidas fiscales por \$1.388.494.000 en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, por el ajuste realizado en los ingresos. En consecuencia, en el presente caso era procedente la sanción por pérdidas fiscales, la cual fue creada mediante el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 como una sanción independiente y diferente al artículo 647 del Estatuto Tributario, pero no autónoma.

Explicó que los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario no enuncian que sean excluyentes la una de la otra, por lo que no se impusieron dos sanciones sobre un mismo hecho económico, sino que solo se aplicó lo establecido en los artículos enunciados. En consecuencia, el no aplicar los dos artículos permitiría impunidad de una conducta sancionable.

Argumentó que las sanciones de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario tienen factores y bases distintas, debido a que la sanción por inexactitud se calcula sobre el mayor impuesto a cargo, pero la sanción por disminución de pérdidas se calcula sobre el impuesto teórico.

Alegó que el Tribunal aplicó de forma errada la sentencia C-910 de 2014, debido a que dicho fallo determinó que la sanción por pérdidas fiscales es autónoma y el análisis de la violación del principio *nom bis in ídem* no afecta el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos.

¹⁰ *Ibidem*



La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la apelación y en la contentación de la demanda¹¹.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si la demandante cumplió con el principio de plena competencia en su DIIPT del periodo gravable 2012, y si la sanción por pérdidas fiscales del artículo 647-1 del Estatuto Tributario es aplicable de manera conjunta con la sanción por inexactitud del artículo 647 del mencionado estatuto.

Lo anterior, debido a que en la DIIPT la demandante estableció \$4.204.629.000 de ingresos de más a comparación con sus estados financieros, por lo que la DIAN desconoció \$3.429.947.000 de costos en la declaración del impuesto sobre la renta de la actora del periodo gravable 2012.

Cuestión previa

La demandante remitió en la apelación un documento técnico emitido por perito y reiteró los cargos de la demanda.

Se advierte que el artículo 212 del CPACA determina las oportunidades probatorias, el cual ordena lo siguiente:

“ARTÍCULO 212. OPORTUNIDADES PROBATORIAS. *Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados en este Código. [...]*

En segunda instancia, cuando se trate de apelación de sentencia, en el término de ejecutoria del auto que admite el recurso, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:

- 1. Cuando las partes las pidan de común acuerdo. En caso de que existan terceros diferentes al simple coadyuvante o impugnante se requerirá su anuencia.*
- 2. <Numeral modificado por el artículo 53 de la Ley 2080 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando fuere negado su decreto en primera instancia o no obstante haberse decretado se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió. En este último caso, solo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.*
- 3. Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos.*
- 4. Cuando se trate de pruebas que no pudieron solicitarse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.*

¹¹ Índice 24 de la plataforma SAMAI.



5. Cuando con ellas se trate de desvirtuar las pruebas de que tratan los numerales 3 y 4, las cuales deberán solicitarse dentro del término de ejecutoria del auto que las decreta. [...]"

De acuerdo con la norma transcrita, en segunda instancia solo se pueden remitir pruebas por las razones específicas que enuncia. Sin embargo, en el presente caso el documento técnico remitido con el escrito de apelación no cumple con ninguno de los requisitos enunciados, por lo que no se tendrá en cuenta, para el análisis del presente caso.

La Sala aclara que el juez de segunda instancia solo se encuentra obligado a pronunciarse respecto a los argumentos planteados en el recurso de apelación, de acuerdo con el artículo 328 del CGP. Así, lo precisó esta Sala en sentencia de 25 de noviembre de 2021, de acuerdo con lo siguiente¹²:

“Con todo, la Sala tiene vedado estudiar los hechos novedosos planteados por la demandada en los alegatos de conclusión de la segunda instancia, relativos a la indebida cuantificación de los ajustes confirmados por el a quo, porque la competencia del ad quem se restringe a los aspectos formulados en la apelación (artículo 328 del CGP) y tales cuestionamientos no se plantearon en el correspondiente recurso. Sobre el particular, cabe reiterar que la etapa de alegaciones de conclusión no es la adecuada para formular cargos de impugnación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 23572, CP: Julio Roberto Piza).”

De acuerdo con el criterio expuesto, la Sala solo se pronunciará respecto a los cargos en contra de la sentencia de primera instancia planteados en el recurso de apelación.

En cuanto a precios de transferencia

La demandante alegó que los actos demandados violan el debido proceso debido a que por medio de las pruebas que se encuentran en el expediente se demuestra, que en sus transacciones con vinculadas del periodo gravable 2012 se cumplió con el principio de plena competencia, por lo que no son procedentes las modificaciones realizadas por la DIAN a la declaración del impuesto sobre la renta del periodo mencionado.

La Sala aclara, que mediante la liquidación oficial demandada la Autoridad Tributaria rechazó el valor de los ingresos reportados en la DIIPT, debido a que no coincidía con lo establecido en los estados financieros de la demandante, por lo que desconoció costos en la declaración del impuesto sobre la renta. Adicionalmente, mediante el método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación -TU-¹³ e indicador de

¹² Exp. 24348. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹³ Método TU es uno de los métodos que permitía el artículo 260-2 del Estatuto Tributario, para establecer el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, la cual se explicaba como *“El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubiera obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.”*



margen operativo-MO¹⁴, que utilizó la demandante no se justificó por medio de métodos estadísticos el ajuste realizado en la DIIPT¹⁵.

La DIAN concluyó en los actos demandados, que la actora realizó su estudio de comparabilidad de precios de transferencia con empresas de manufactura y acondicionamiento y preparación de acero, pero solo debió comparar con empresas de manufactura de acero, ya que de acuerdo con las pruebas recaudadas solo realizó la actividad de manufactura. En consecuencia, la Autoridad Tributaria con solo empresas comparables de manufactura de acero determinó el rango intercuartil superior¹⁶ 3.651%, mediana 4.997% e intercuartil inferior 6.378%, pero la actora resultó por fuera de rango al dar como resultado 0.346%, por lo que no cumplió el principio de plena competencia.

Por su parte la actora alegó, que cumplió el principio de plena competencia, ya que no se requiere que la DIIPT replique los valores de la contabilidad o se requiera de segmentar los balances financieros por actividades. Además, los dictámenes periciales remitidos al expediente respaldan el ajuste hecho a la DIIPT, ya que reflejan la situación global del acero por las exportaciones de China, y demuestran que se cumplió con el principio de plena competencia al aplicar diferentes métodos de precios de transferencia.

En cuanto a si los ajustes en la DIIPT deben coincidir con la contabilidad de la actora, esta Sala en sentencia de 9 de diciembre de 2020 explicó lo siguiente¹⁷:

"[...]Para la Sala, los ajustes técnicos, económicos o contables a que se refiere el Decreto 4349 de 2004 corresponden a aquellos necesarios para lograr la mayor comparabilidad posible entre las transacciones analizadas y las atribuidas a las sociedades comparables, y solo tienen alcance y sentido en el

¹⁴ A título explicativo el margen MO lo comenta la DIAN en cartilla explicativa de precios de transferencia el 17 de septiembre de 2015 como: "a) Margen operacional (MO): El margen operacional de utilidad o rentabilidad operacional muestra la rentabilidad de la empresa en desarrollo de su objeto social. Se define como la razón entre la utilidad operacional y las ventas netas de una empresa. Este margen es utilizado normalmente para empresas dedicadas a actividades de manufactura, igualmente para aquellas empresas dedicadas a actividades de distribución, cuando dichas empresas tienen adicionalmente erogaciones con vinculados que se reflejan en la partida de gastos de los estados financieros. En otras palabras, es utilizado para funciones de ventas y distribución, donde las utilidades operacionales se ven reflejadas más claramente en el estado de resultados que en el balance general. El margen de operación está afectado por todos los gastos operacionales, de ventas y distribución, con lo cual se obtiene el margen que corresponde a la actividad principal de la empresa. De manera general, se puede afirmar que este margen es menos sensible a las diferencias en la distribución de los gastos entre costos de ventas o gastos operativos." (<https://global.co/wp-content/uploads/2018/11/Cartilla-Precios-de-Transferencia-Dian-17-Sep-2015.pdf>)

¹⁵ Índice 2 plataforma Samai

¹⁶ A título explicativo, los rangos en materia de precios de transferencia lo explican las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia del año 2017, como: "3.55. En algunos casos es posible aplicar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única (por ejemplo, un precio o un margen) que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en la medida en que la determinación de precios de transferencia no constituye una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que todas ellas sean relativamente fiables. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden deberse a que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite solo una aproximación a las condiciones en las que hubieran operado empresas independientes. Es posible también que los diferentes puntos del rango reflejen el hecho de que empresas independientes que realicen operaciones comparables en circunstancias igualmente comparables pueden no establecer exactamente el mismo precio para la operación." (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page167)

¹⁷ Exp. 21999. C.P. Milton Chaves García



marco del ejercicio del análisis propio del régimen de precios de transferencia. Los ajustes posibles (o su rechazo) deben obedecer al propósito de la comparación de las operaciones analizadas, y no suponen una modificación contable o fiscal de las operaciones analizadas en sí mismas, ni de su valor, más allá de la comparación misma.

El planteamiento de un ajuste para efectos de la comparación de las transacciones no conduce a una modificación en el registro contable o la significación económica de las operaciones analizadas, pues tales ajustes responden solo al ejercicio de la comparación de las operaciones analizadas, y al propósito de lograr una comparabilidad mayor entre las mismas.

Así, la Sala estima irrelevantes las diferencias sobre el tratamiento contable de las amortizaciones (como las relativas a las cuentas pertinentes, o sobre la correcta contrapartida) para efectos de determinar la procedencia del ajuste con base en las mismas en el análisis de precios de transferencia: Si bien es cierto, como lo afirma el Ministerio Público, que las amortizaciones hacen parte de la determinación de la renta del contribuyente, no debe perderse de vista que el propósito del régimen de precios de transferencia es la evaluación de las operaciones efectuadas por la contribuyente con sus vinculados económicos, con el fin de aclarar si estas se realizaron en condiciones de plena competencia; y por tanto, la viabilidad o procedencia del ajuste propuesto debe considerarse frente al objetivo de lograr una comparación objetiva entre las operaciones analizadas, antes que en relación con la depuración ordinaria de la renta de la sociedad analizada.

Es claro que debe haber certeza sobre las operaciones que sirven de fundamento al ajuste propuesto; en este caso, sobre los costos y gastos amortizados registrados por la demandante, de tal manera que el ejercicio de comparación propio del régimen de precios de transferencia se base en la situación económica real de la contribuyente. Pero ello no supone que, en razón del ajuste, haya lugar a cambiar el registro contable o fiscal de las transacciones o conceptos utilizados en el ajuste, pues el mismo solo tiene efectos dentro del análisis de comparabilidad propuesto, y no afecta la realidad de las operaciones mismas. [...]" (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, los ajustes de la información de precios de transferencia no son una réplica de lo establecido en la contabilidad de los contribuyentes, debido a que su objeto es cumplir como elemento de comparabilidad, por lo que no debe coincidir los ajustes de comparabilidad con la información de los estados financieros.

En este orden de ideas, la Sala reitera la posición transcrita, por lo que no es procedente que los actos demandados hayan rechazado el ajuste presentado en la DIIPT al no tener información homogénea con la contabilidad de la actora.

En cuanto al cumplimiento del principio de plena competencia, esta Sala en sentencia de 8 de diciembre de 2020, precisó lo siguiente¹⁸:

"2.1- La normativa referida contempla que, para determinar la tributación conforme al principio de plena competencia, se necesita efectuar un análisis de

¹⁸ Exp. 23166. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez



comparabilidad entre las transacciones controladas y aquellas realizadas por partes independientes que sean comparables (sentencia del 05 de noviembre de 2020, exp. 21990, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Al efecto, se deben valorar las condiciones de las operaciones controladas, identificar las comparables y determinar los ajustes de comparabilidad que fueran requeridos para dotar de fiabilidad al análisis. Así, la comparación de las condiciones de las transacciones controladas, con las llevadas a cabo entre partes independientes, implica que las características económicamente relevantes de ambos grupos de transacciones sean asimilables; para lo cual las diferencias identificadas entre unas y otras transacciones no pueden afectar materialmente el precio o margen de utilidad o, en caso contrario, se realicen los ajustes razonables de comparabilidad para neutralizar los efectos de tales diferencias (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 20821, CP: Milton Chaves García).

Consecuentemente, a partir de la verificación de los factores de comparabilidad, se debe determinar si existen diferencias en las circunstancias económicamente relevantes de las operaciones o de las empresas comparadas. Establecido lo anterior, se debe juzgar si las diferencias entre las situaciones comparadas afectan materialmente el precio o margen de transacción y, de ser así, si se pueden realizar ajustes técnicos-económicos razonables para eliminar los efectos de tales diferencias. Bajo esa metodología, un ajuste de comparabilidad busca eliminar los efectos de las diferencias existentes que afecten significativamente el precio o margen de utilidad entre las operaciones o entidades comparadas para lograr que sean efectivamente comparables.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo expuesto, el principio de plena competencia requiere que se realice un estudio de comparabilidad entre las operaciones realizadas entre empresas vinculadas e independientes, pero dicho estudio requiere que entre las partes comparables existan características económicamente similares. Sin embargo, si las características económicas no son similares y afecta los precios o márgenes de transacción se requiere realizar ajustes, para eliminar los efectos de las diferencias.

En el presente caso, la demandante explicó que realizó ajustes en su DIIPT por \$4.204.629000, debido a los menores precio de venta de acero mundial, con base a la producción de países asiáticos. Además, remitió dictamen pericial en el cual se analiza la DIIPT y la necesidad del ajuste por los precios globales del acero¹⁹.

Se observa en el expediente, que en primera instancia se remitió dictamen pericial, el cual fue ordenado por el Tribunal y fue objeto de práctica en audiencia de pruebas el 6 de mayo de 2019²⁰. Posteriormente, el 17 de junio de 2019 se permitió en continuación de la audiencia de pruebas objetar el dictamen por las partes, en la cual la demandante la aprobó en su totalidad y la demandante se opuso²¹.

Del dictamen pericial objetado por la demandada se debe aclarar que el perito explicó, que su fin no fue hacer un nuevo estudio de precios de transferencia, sino dar respuesta a las solicitudes del Magistrado del Tribunal, por lo que se centró en el estudio realizado por ambas partes para emitir sus conclusiones. Adicionalmente, aclaró que la DIAN erró cuando hizo un estudio de precios de transferencia de un solo

¹⁹ Índice 2 de la plataforma SAMAI

²⁰ Escrito y video en el Índice 2 de la plataforma SAMAI

²¹ Video en Índice 2 de la plataforma SAMAI



segmento del mercado, cuando la demandante tiene dos mercados, los cuales se debieron tener en cuenta, y no se necesitaba segmentar la contabilidad²².

El dictamen pericial enuncia lo siguiente²³:

“Solicitud 1:

Si para el año 2012, la Sociedad TERNIUM DEL CAUCA S.A.S. EN LIQUIDACIÓN (antes PERFILAMOS DEL CAUCA S.A.S.), desarrollaba una sola operación compuesta con dos funciones o actividades industriales independientes -una de acondicionamiento y preparación y otra de manufactura; o una sola actividad correspondiente a una operación global de manufactura.

Opinión

He examinado el objeto social de Perfilamos del Cauca S.A.S. en el cual se establece 1. Realización de actividades de transformación de hierro y acero mediante fabricación de productos derivados de los mismos materiales y 2. Servicios industriales de corte, aplanado y maquila de productos de acero y hierro.

En mi opinión, las dos funciones ejecutadas por Perfilamos del Cauca S.A.S. como objeto social principal corresponden a dos actividades independientes. [...]

Acondicionamiento y preparación

La empresa usa como materia prima bobina de acero (LAC, LAF, LAG), la cual inspeccionada, alistada, verificada y sometida a un proceso de corte, enrollado y división para convertirla en cinta o fletes, que son embalados, marcados y almacenados, para ser utilizados en la siguiente función de manufactura.

Manufactura o conformado

La empresa toma las cintas o flejes y las transforma en productos finales que pueden ser tubos, perlines o perfiles, que son comercializados.

Ahora bien ¿las dos funciones anteriores constituyen una operación global de manufacturas o dos actividades independientes?

La respuesta al anterior cuestionamiento se puede resolver preguntándose ¿Las dos funciones anteriores pueden ser susceptibles de subcontratación o tercerización (outsourcing)? Si la respuesta es afirmativa, significa que dichas actividades son independientes. [...]

Solicitud 2:

Si para el año 2012, las operaciones de egreso (compra de acero y galvanizados) de PERFILAMOS DEL CAUCA S.A.S. con sus empresas vinculadas TERNIUM INTERNATIONAL S.A. y TERNIUM INTERNATIONAL ESPAÑA, cumplieron con el principio de plena competencia, de que trata el artículo 260-1 del E.T. – vigente para el año 2012.-

²² Min 22 al 41 del video de audiencia de pruebas de 17 de junio de 2019 en Índice 2 de la plataforma SAMAI.

²³ Índice 2 plataforma SAMAI cuaderno de pruebas



Opinión

He examinado los Estudios de precios de Transferencia EPT de Perfilamos del Cauca S.A.S. realizados por la firma mexicana Élan Zaak S.C. y la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en lo referente a los supuestos básicos de cada estudio y la metodología utilizada para determinar si perfilamos del Cauca S.A.S. cumplió con el Principio de Plena Competencia en las operaciones de compra de acero y galvanizados con sus vinculadas económicas Ternium International S.A. y Ternium International España en el año fiscal 2012.

En mi opinión, las operaciones de egreso (compra de acero y galvanizados) de Perfilamos del Cauca S.A.S. con sus empresas vinculadas Ternium International S.A. y Ternium International España, cumplieron razonablemente con el principio de plena competencia, de que trata el artículo 260-1 del E.T vigente para el año 2012.

Fundamento de la opinión [...]

La legislación tributaria colombiana en el Título I Capítulo XI Precios de Transferencia artículos 260.1 a 260.11 del Estatuto Tributario, establece la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria de las operaciones que efectúe un ente económico con sus partes vinculadas para determinar sus ingresos y deducciones considerando para ello, los precios o montos de contraprestación que se hubiesen usado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Este Capítulo del Título, en sus artículos 260.1 a 260.11, determina entre otros los criterios de vinculación económica, las operaciones con vinculados económicos, los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados, los criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes y define el Principio de Plena Competencia como "... aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Realizado el análisis del informe pericial de la firma Élan Zaak del 19 de octubre de 2015, encontré que dicho Estudio de Precios de Transferencia para Perfilamos del Cauca S.A.S. se realizó usando los métodos de Precio Comparable no Controlado (PC), Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO) bajo el enfoque de un análisis con el supuesto básico de dos operaciones segmentadas de acondicionamiento y manufactura y Márgenes Transaccionales de utilidad de Operación (MTUO) bajo el enfoque de un análisis con el supuesto básico de una sola operación integral de manufactura, los cuales son métodos contemplados en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario vigente para 2012 y usa como indicador de rentabilidad el Margen de utilidad Operacional / ventas netas. El Estudio de Precios de Transferencia EPT realizado por Élan Zaak aplica los lineamientos y criterios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE en lo referente a precios de transferencia.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN por medio de la Subdirección de Fiscalización Internacional realizó un Estudio de Precios de Transferencia EPT para Perfilamos del Cauca S.A.S. usando el método Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (MTUO) y como indicador de rentabilidad el Margen de Utilidad Operacional/ Ventas Netas, bajo el supuesto básico de que Perfilamos del Cauca S.A.S. realiza una sola y única función de manufactura, por lo cual se excluye a varias de las empresas comparables



consideradas en el informe pericial de la firma Élan Zaak, obteniendo como resultado que el Margen Operativo de Perfilamos del Cauca S.A.S. se establece como fuera de rango de las empresas analizadas, concluyendo que la empresa incumple el Principio de Plena Competencia en sus operaciones con sus vinculadas económicas. La metodología utilizada por la DIAN es la contemplada por el Estatuto tributario y sigue los lineamientos y criterio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE en lo referente a precio de transferencia.

La diferencia presentada en los dos estudios estriba en los supuestos básicos para la realización de ellos mismos, ya que la metodología utilizada es la correcta. A mi juicio, por lo expresado en mi opinión sobre la solicitud 1, el supuesto básico del Estudio de Preciso de Transferencia EPT para Perfilamos del Cauca S.A.S. debe ser dos operaciones segmentadas de acondicionamiento y manufactura, por tanto, llego a la conclusión de que Perfilamos del Cauca S.A.S. en sus operaciones del año fiscal 2012 con sus vinculadas económicas cumplió razonablemente el Principio de Plena competencia.

Solicitud 3:

Determinar si la metodología usada por la DIAN se ajusta o no a la normatividad legal; como otro objeto del dictamen, se debe señalar si la DIAN, en la expedición de la declaración de revisión y el acto administrativo con el cual se resolvió el recurso de reconsideración, cumplieron o no con los principios de contabilidad aceptados en nuestro país.

Opinión

He examinado la metodología usada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para determinar si Perfilamos del Cauca S.A.S. cumplió con el Principio de Plena Competencia en las operaciones de compra de acero y galvanizados con sus vinculadas económicas Ternium International S.A. y Ternium International España en el año fiscal 2012, y la expedición de la declaración de revisión y el acto administrativo con el cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Perfilamos del Cauca S.A.S.

En mi opinión, la metodología usada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para determinar si Perfilamos del Cauca S.A.S. cumplió con el Principio de Plena Competencia en las operaciones de compra de acero y galvanizados con sus vinculadas económicas Ternium International S.A. y Ternium International España en el año fiscal 2012 es razonable.

En mi opinión, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en la declaración de revisión y el acto administrativo con el cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Perfilamos del Cauca S.A.S. cumplió parcialmente con los Principios de Contabilidad generalmente Aceptados vigentes en Colombia en el 2012. [...]

Por lo anteriormente expuesto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en la expedición de la declaración de revisión y el acto administrativo con el cual se resolvió el recurso de reconsideración, cumple con los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en Colombia para el año 2012 en lo referente a la valoración de los precios de transferencia, pero se equivoca al plantear que dicha aplicación de principios requiere reconocimiento contable en



los estados financieros de Perfilamos del Cauca S.A.S.”

De acuerdo con el dictamen pericial, las transacciones que fueron cuestionadas por la DIAN fueron las operaciones con las vinculadas Ternium International S.A. y Ternium International España, pero en estricto sentido confirma que la demandante realizaba dos operaciones independientes “1. Realización de actividades de transformación de hierro y acero mediante fabricación de productos derivados de los mismos materiales y 2. Servicios industriales de corte, aplanado y maquila de productos de acero y hierro.”. Sin embargo, se aclara que no se acepta por esta Sala la afirmación de que las transacciones cumplen con el principio de plena competencia, debido a que los dictámenes periciales no pueden pronunciarse sobre temas de derecho²⁴.

De acuerdo con el artículo 176 del CGP las pruebas deben ser apreciadas por el juez en conjunto y en consideración de las reglas de la sana crítica, sin exceptuar las solemnidades establecidas por ley. En el presente caso, se advierte que se tendrá en cuenta el dictamen pericial practicado por el Tribunal en primera instancia, excepto en su pronunciamiento sobre el principio de plena competencia al ser un tema de derecho.

Ahora, con el fin de determinar si las transacciones de la demandante con Ternium International S.A. y Ternium International España cumplieron con el principio de plena competencia en la DIPT del periodo gravable 2012, se advierte que como lo explica la Resolución 3034 del 4 de mayo de 2017, que la demandante utilizó el método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación -TU- bajo el parámetro de comparación de externos con indicador de margen operativo -MO-²⁵.

Con el fin de realizar el estudio de precios de transferencia, la demandante manifestó que realizaba dos operaciones diferentes e individuales, por lo que reportó como comparables 8 compañías por la función de acondicionamiento de acero y 4 compañías comparables por manufactura. Además, realizó un ajuste en el ingreso por la suma de \$4.204.629.000²⁶.

Con el fin de que el análisis se hiciera de forma más precisa la demandante reportó ajustes por el impuesto de industria y comercio, diferencias en la práctica contable, ajuste de capital y ajustes por mercado geográfico, por lo que se obtuvo el siguiente resultado²⁷:

Primer cuartil	1.077%
Mediana	1.920%
Tercer cuartil	5.584%
Perfilamos	3.149%

Como conclusión, la demandante determinó que cumplió con el principio de plena competencia al encontrarse dentro de los rangos intercuartiles²⁸. Adicionalmente, se observa que la actora remitió en escrito de demanda al expediente un dictamen pericial

²⁴ Sentencia de 5 de noviembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21990. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

²⁵ Índice 2 plataforma SAMAI

²⁶ Ibídem

²⁷ Ibídem

²⁸ Ver pie de página 15



en el que se realizaron ejemplos de estudios de precios de transferencia sin el ajuste realizado por los precios de acero en los países asiáticos en los que se concluye, que incluso sin ajuste se cumplía con el principio de plena competencia²⁹.

La Sala aclara que como lo determinó el Tribunal, el mencionado dictamen pericial debe ser tenido en cuenta, ya que el documento cumple con los requisitos de los artículos el artículo 219 del CPACA, el 226 del CGP y 744 del Estatuto Tributario³⁰. Se aclara que el dictamen pericial se remitió en respuesta al requerimiento especial, y cumplió con el trámite interno de la DIAN para su análisis, por lo que la DIAN se pronunció al respecto.

Además, no es un nuevo estudio de precios de transferencia, ya que en ningún momento se presentó como corrección de información complementaria o de la DIIPT, sino que se encuentra la opinión de un experto al realizar algunos ejemplos de metodologías de precios de transferencia respecto a la información de la demandante.

Por su parte la DIAN en los actos demandados y desde el requerimiento especial determinó que la actora solo realizaba una actividad, la cual fue la de manufactura y aplicó el método márgenes transaccionales de utilidad de la operación -TU- bajo el parámetro de comparación de externos con indicador de margen operacional -MO-. Con el fin de hacer el estudio de comparabilidad se seleccionaron 4 empresas de manufactura de acero³¹.

Con el fin de realizar un análisis más preciso la DIAN realizó ajuste por \$4.371.812.000 como gasto de operaciones de administración (disminuyó) y \$1.625.013.000 (disminuyó) por depreciación extraordinaria por el cambio de método contabilizado en el costo de ventas. Como resultado obtuvo lo siguiente³²:

Primer cuartil	3.651%
Mediana	4.997%
Tercer cuartil	6.738%
Perfilamos	0.346%

De acuerdo con la información adquirida por la DIAN, determinó que la actora no cumplió con el principio de plena competencia, por lo que realizó una modificación en la declaración del impuesto sobre la renta de la actora en el periodo gravable 2012 en el renglón de costos por \$3.429.947.000.

De acuerdo con lo anterior, la Sala observa que las diferencias más relevantes entre

²⁹ Índice 2 plataforma SAMAI

³⁰ "ARTICULO 744. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE. Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias: 1. Formar parte de la declaración; 2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales. 3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación; 4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y 5. Haberse practicado de oficio. [...]"

³¹ Índice 2 plataforma SAMAI

³² *Ibidem*



la demandante y la DIAN para determinar el cumplimiento del principio de plena competencia recaen sobre las actividades que realiza la empresa y el ajuste realizado por los precios del acero en los países asiáticos.

La Sala reitera que la contabilidad no debe reflejar los ajustes realizados en la DIIPT, por lo que no es válido solicitar cambios contables con el fin de darle validez a los ajustes realizados como lo solicita la DIAN. En el mismo sentido se debe aclarar que el Decreto 2649 de 1993 vigente en el momento de los hechos ordenaba lo siguiente:

“ARTICULO 1o. DEFINICION. De conformidad con el artículo 6º de la ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas. Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna.

ARTICULO 2o. AMBITO DE APLICACION. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

ARTICULO 53. CLASIFICACION. Los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.

Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, la clasificación se debe hacer conforme a un plan contable previamente elaborado por el ente económico.

El plan contable debe incluir la totalidad de las cuentas de resumen y auxiliares en uso, con indicación de su descripción, de su dinámica y de los códigos o series cifradas que las identifiquen.”

Las normas transcritas determinaban la forma en que debía llevarse la contabilidad, la cual debía reflejar la realidad económica de las empresas. Sin embargo, se advierte que solo obligaba a que la contabilidad se llevara en las cuentas correspondientes, pero no ordena que se lleven contabilidades separas o segmentadas de cada actividad que realicen las empresas como lo exige la DIAN en los actos demandados.

En el dictamen pericial ordenado por Tribunal en primera instancia se determinó que la empresa realizaba actividades de manufactura y acondicionamiento de acero, de acuerdo con los estudios realizados por el perito³³. Adicionalmente, el dictamen pericial que se remitió en el proceso administrativo determina las actividades de la empresa y la industria, de las cuales se puede desprender, que se pueden realizar actividades de forma individual, y documentos de soporte técnicos en los que se explica las diferentes actividades de la compañía³⁴.

³³ *Ibídem*

³⁴ *Ibídem*



En este orden de ideas, se advierte que la actora realizaba dos actividades que debieron ser tenidas en cuenta para el análisis del cumplimiento del principio de plena competencia, ya que de acuerdo con el dictamen pericial que se encuentran en el expediente se expone la independencia y se concreta la diferencia de actividades. Además, no es procedente que de solo una visita de un funcionario de la DIAN a las instalaciones de la actora se haya concluido que solo realizaba una actividad con el acero al no evidenciarse razones técnicas para dicha conclusión.

Se aclara que en el presente caso, en los actos demandados la DIAN no justifica diferencias significativas, para que las empresas comparables que utilizó la actora en su DIIPT hayan sido rechazadas³⁵. En consecuencia, no se advierte que se haya afectado el precio o margen de utilidad, de acuerdo con el artículo 260-3 del Estatuto tributario (hoy 260-4 del Estatuto Tributario).

En cuanto al ajuste realizado por la actora en sus ingresos por los bajos precios del acero por la producción en países asiáticos, la DIAN fundamenta su rechazo debido a que no remitió métodos estadísticos que consagra la ciencia económica de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, el cual ordenaba³⁶:

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

La Sala aclara que lo establecido en la norma transcrita aplica para los ajustes a los rangos de márgenes de utilidad en relación con el rango intercuartil, más no es una norma que aplica para los ajustes de comparabilidad³⁷. La norma aplicable para los ajustes de comparabilidad era el artículo 260-3 del Estatuto Tributario, la cual establecía lo siguiente³⁸:

“Art. 260-3 Criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes. Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los

³⁵ Sentencia de 14 de julio de 2022. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24637. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁶ Se transcribe la norma vigente en el momento de los hechos. Última modificación mediante artículo 112 de la Ley 1607 de 2012

³⁷ A título explicativo, como lo aclara el pie de página 16 los rangos se utilizan para determinar un precio o margen de utilidad con el fin de establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, existen situaciones especiales en las que se afecta la comparabilidad, por lo que se permiten realizar ajustes relacionados. Las directrices de la OCDE del año 2017 explican los ajustes como “3.47. *La necesidad de ajustar los comparables y la exigencia de precisión y fiabilidad se subrayan en estas directrices en distintas ocasiones, tanto en la aplicación general del principio de plena competencia, como más eficiente, en el contexto de cada método. Ser comparable significa que ninguna de las posibles diferencias existentes entre las posibles diferencias existentes entre las situaciones objeto de comparación puede influir significativamente en la condición examinada metodológicamente, o que pueden realizarse ajustes lo suficientemente precisos para eliminar el efecto de tales diferencias.*” (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page184)

³⁸ Se transcribe la norma vigente en el momento de los hechos. Última modificación mediante artículo 113 de la Ley 1607 de 2012 y artículo 107 de la Ley 1819 e 2016.



métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables. [...]"
(Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma enunciada, la DIAN debió analizar la razonabilidad de ajuste técnico realizado por la demandante en el rubro de ingresos, más no rechazarlo por la necesidad de estadísticas y en consecuencia establecer costos y gastos, por estar en la contabilidad del contribuyente. En consecuencia, los actos demandados negaron el cumplimiento del principio de plena competencia al exigir una prueba que no se requería y procedió a liquidar el impuesto sobre la renta sin razón legal para realizarlo.

Adicionalmente, solicitó coordinación entre la contabilidad y los ajustes practicados sin que hubiera necesidad, para realizarse, y no analizó la razonabilidad del ajuste, de acuerdo con documentos técnicos, que la actora remitió y documentos que analizaban la situación global del precio del acero³⁹.

De acuerdo con lo expuesto, los actos demandados no realizaron un debido análisis del cumplimiento del principio de plena competencia, y exigieron pruebas no necesarias a la demandante, por lo que no se debe proceder a hacer el análisis técnico del cumplimiento del principio de plena competencia a la actora al desprenderse de las exigencias de la DIAN la nulidad de los actos.

En este orden de ideas, la Sala procederá a revocar la sentencia apelada y declarará la nulidad de los actos demandados, por violación al debido proceso al solicitar requisitos que no requieren la ley para probar la información de precios de transferencia.

En cuanto a la sanción por inexactitud

Se advierte que al haberse determinado la nulidad de los actos demandados no se cometió ninguna conducta sancionable establecida en los artículos 647 y 647-1 del Estatuto por la demandante, no procede su imposición.

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

³⁹ *Ibídem*



Radicación: 19001-23-33-000-2017-00415-01 (25774)
Demandante: TERNIUM DEL CAUCA S.A.S. EN LIQUIDACIÓN
FALLO

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia del 9 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca”. En su lugar:

“DECLARAR LA NULIDAD de Liquidación Oficial de Revisión No, 172412016000004 de 18 de abril de 2016, y la Resolución No. 3034 de 4 de mayo de 2017, mediante las cuales la DIAN modifico la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012 a Ternium del Cauca S.A.S. en liquidación.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la declaración privada del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2012 de Ternium del Cauca S.A.S. en liquidación se encuentra en firme y no adeuda a la DIAN suma alguna por concepto de impuestos, sanciones o intereses moratorios.”

SEGUNDO: No se condena en costas

TERCERO: RECONOCER personería a Sandra Liliana Hernández Hoyos para actuar como apoderada de la DIAN en los términos del poder conferido en el índice 24 de la plataforma SAMAI.

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO