

Bogotá D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Magistrada  
Gloria Isabel Cáceres Martínez  
Tribunal Administrativo de Cundinamarca  
Sección Cuarta Subsección B  
E. S. D.

Ref.: 25000233700020200051100  
Demandante: UPL COLOMBIA S.A.S  
NIT: 830.081.894  
Demandada: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  
Medio de control: Nulidad y Restablecimiento del Derecho  
Actos demandados - Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000071 de 3 de junio de 2020  
Concepto: Renta 2015  
Asunto: Contestación Demanda

ALEJANDRO CARVAJAL MORALES, identificado con la cédula de ciudadanía número 79.958.653 de Bogotá, abogado inscrito y portador de la tarjeta profesional No. 223.974 del Consejo Superior de la Judicatura, solicito el reconocimiento de personería adjetiva para actuar en representación de la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

Una vez reconocida la personería solicitada, en los términos del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, presento contestación a la demanda, oponiéndome a sus pretensiones y solicitando la confirmación de la legalidad del acto administrativo demandado <Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000071 de 3 de junio de 2020>.

## **1. LA DEMANDA Y SUS PRETENSIONES.**

Por intermedio de apoderada judicial, la sociedad contribuyente UPL COLOMBIA S.A.S. con NIT 830.081.894, plantea que la Administración Tributaria habría incurrido en una presunta vulneración de derechos fundamentales en particular el derecho al debido proceso, reflejado en el derecho de contradicción y defensa por falsa motivación en el trámite del procedimiento administrativo tributario donde se modificó su declaración de renta y complementarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, las pretensiones de la demanda son:

1.1 Solicita se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000071 de 3 de junio de 2020; mediante el cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015 presentada.

1.2 A título de restablecimiento del derecho solicita se declare la validez y firmeza de la declaración privada de impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015.

1.3 Finalmente solicita se condene en costas y agencias en derecho.

## **2. OPOSICIÓN A LAS PRETENSIONES DE ESTE MEDIO DE CONTROL.**

En cumplimiento de lo señalado en el numeral 2° del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, me opongo a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, como quiera que el acto administrativo demandado, la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020000071 de 3 de junio de 2020, se profirieron de conformidad con las normas que facultan a la Administración Tributaria.

La operación de egreso por compraventa de inventarios para distribución que realizó la sociedad actora con su vinculada económica del exterior no cumplió con el principio de plena competencia establecido en el artículo 260-2 del Estatuto Tributario puesto que el margen de utilidad no es consistente al no medir el impacto que tienen los gastos operacionales en el costo de la operación analizada.

La autoridad tributaria considera más apropiado para evaluar la operación el método márgenes transaccionales de utilidad (TU) y no el precio de reventa (PR) porque solo tiene en cuenta el margen bruto calculado con referencia al costo de ventas y no los gastos operacionales y de ventas que influyen en el costo.

Con fundamento en las facultades asignadas, la DIAN rechaza una de las comparables porque no es independiente. Tiene vinculación con la sociedad.

La sanción por inexactitud y por disminución de pérdidas fiscales de los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario no son excluyentes.

## **3. RESPECTO DE LOS HECHOS DE LA DEMANDA.**

Los hechos delimitados en el numeral A, son ciertos como lo refleja el trámite al interior del expediente PT201520172213, su certificado de existencia y representación, entre otros (RUT).

Los hechos comprendidos en el numeral B y E, son ciertos circunstancia que se exhibe en el formulario No. 1111603085758 (fl. 6) que corresponde a la declaración de Renta y

complementarios del año gravable 2015, como de su posterior corrección y hace parte del trámite del expediente PT201520172213.

Los hechos expresados en el numeral C y D son ciertos, hacen alusión a sus obligaciones formales, y refieren a precios de transferencias que diligencia la sociedad.

Los hechos expresados en el numeral F, son ciertos, enuncian las actuaciones iniciales en el trámite del expediente administrativo PT201520172213.

Los hechos expresados en el numeral G, son ciertos, resumen de manera somera el contenido del requerimiento especial de 19 de junio de 2019, sus motivaciones, renglones propuestos a modificar, sanciones, etc.; actuaciones del expediente administrativo PT201520172213.

Los hechos expresados en el numeral H, son parcialmente ciertos, mencionan los argumentos utilizados por la sociedad en sede administrativa, aparte lo expresado refieren a los objetivos del presente medio de control.

Los hechos expresados en el numeral I, son parcialmente ciertos como da cuenta los argumentos y la nueva determinación del impuesto según la liquidación oficial de revisión; las demás son apreciaciones particulares de la actora frente a los argumentos que tuvo en cuenta la Entidad en el acto administrativo.

No obstante, lo anterior, las argumentaciones con las que el demandante califica la actuación administrativa para sustentar los cargos de vulneración que configuran nulidad de los actos administrativos demandados deberán ser objeto de demostración en el trámite del proceso, por cuanto las mismas constituyen el núcleo de discusión en el presente medio de control, razón por la cual deben probarse.

#### 4. EXCEPCIONES PREVIAS

##### 4.1 . CADUCIDAD DEL MEDIO DE CONTROL

En el presente asunto deviene la ocurrencia del fenómeno de la caducidad, en atención a que la actora somete al medio de control del artículo 138 del C.P.A.C.A.,

“ARTICULO 161. NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. establece que:

(...)

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel.”

(subrayas propias)

Los actos administrativos referente a Liquidación Oficial de Revisión No. 322412020900011 de 3 de junio de 2020, donde se modificó la declaración privada del impuesto de Renta CREE, de la sociedad contribuyente.

Así las cosas, la demanda presentada por la contribuyente, se realizó el 5 de noviembre de 2020, como exhibe la información del mismo en el aplicativo de consulta de procesos (Siglo XXI), envuelve entonces la caducidad, en atención a que el mencionado acto administrativo <Liquidación Oficial de Revisión>, finaliza las actuaciones en sede administrativa el cual fue notificado por correo el 8 de junio de 2020, de tal forma que excede los cuatro (4) meses que menciona el segundo inciso del artículo 138 ibidem.

Por lo expuesto, el acto demandado finalizó la etapa de sede administrativa notificado en la fecha mencionada, fecha inicial para contar los referidos cuatro meses, término que finaliza en el 9 de octubre de ese 2020.

De allí se reitera que el momento de radicación de la demanda, el medio de control ya se encontraba cobijado en la figura mencionada, señalando que dicha presentación fue el día 5 de noviembre de 2020, en atención a lo exhibido en el aplicativo de consulta de procesos (Siglo XXI), por lo tanto, estaría configurada la causal previa alegada de caducidad.

## **5. FUNDAMENTOS DE LEGALIDAD DEL ACTO DEMANDADO**

### **5.1 El método de precios de transferencia de precio de reventa (PR) utilizado por la actora no es el más adecuado a la transacción controlada porque no tiene en cuenta gastos operativos que inciden en los costos del producto final.**

Siguiendo los lineamientos que la ley estatutaria da como referencia, en sus artículos 260-2, 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, que señalan:

ARTÍCULO 260-2. OPERACIONES CON VINCULADOS. (Artículo modificado por el artículo 112 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012). Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar, para efectos fiscales, los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con sus vinculados, mediante

la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes.

Cuando una entidad extranjera, vinculada a un establecimiento permanente en Colombia, concluya una operación con otra entidad extranjera, a favor de dicho establecimiento, este último, está obligado a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones y sus activos y pasivos considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Así mismo, cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios celebren operaciones con vinculados residentes en Colombia, en relación con el establecimiento permanente de uno de ellos en el exterior, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

Sin perjuicio de lo consagrado en otras disposiciones en este Estatuto, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios ubicados domiciliados o residentes en el Territorio Aduanero Nacional, que celebren operaciones con vinculados ubicados en zona franca están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.

**PARÁGRAFO.** Los precios de transferencia a que se refiere el presente título, solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

**ARTÍCULO 260-3. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD EN LAS OPERACIONES CON VINCULADOS.** *(Artículo modificado por el artículo 113 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012).* El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

**Precio comparable no controlado.** *(Numeral 1 modificado por el artículo 107 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016).* Compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables. (...).

**Precio de reventa.** En este método el precio de adquisición de bienes o servicios entre vinculados es calculado como el precio de reventa a partes independientes menos el porcentaje de utilidad bruta que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este método, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

**Costo adicionado.** Este método valora bienes o servicios entre vinculados al costo, al que se le debe sumar el porcentaje de utilidad bruta que hubieran obtenido partes independientes en

operaciones comparables. Para los efectos de este método, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas.

Márgenes transaccionales de utilidad de operación. Consiste en determinar, en operaciones entre vinculados, la utilidad de operación que hubieran obtenido con o entre 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.

Partición de utilidades. Este método identifica las utilidades a ser repartidas entre vinculados por las operaciones en las que estos participen y posteriormente asigna dichas utilidades entre las partes vinculadas sobre una base económica válida, en las proporciones que hubieran sido asignadas si dichas partes vinculadas hubieran actuado como partes independientes de conformidad con el Principio de Plena Competencia y considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos asumidos por cada una de las vinculadas en las operaciones entre ellas. La aplicación de este método se debe realizar de conformidad con las siguientes reglas: (...).

**ARTÍCULO 260-4. CRITERIOS DE COMPARABILIDAD PARA OPERACIONES ENTRE VINCULADOS Y TERCEROS INDEPENDIENTES.** (*Artículo modificado por el artículo 114 de la Ley 1607 de 26 de diciembre de 2012*). Para efectos del régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, el plazo, la calificación de riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés. Los pagos de intereses, independientemente de la tasa de interés pactada, no serán deducibles si no se cumple con los elementos de comparabilidad enunciados. Lo anterior debido a que si los términos y condiciones de las operaciones de financiamiento son tales que no son propias o no concuerdan con las de las prácticas de mercado, dichas operaciones no serán consideradas como préstamos ni intereses, sino como aportes de capital y serán tratadas como dividendos;

En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y “know-how”, o conocimiento técnico; en el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;

En el caso en el que se conceda la explotación o se transfiera un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o “know-how”, la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso;

En el caso de enajenación de acciones, para efectos de comparabilidad, se debe considerar el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil del emisor correspondiente al último día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Los términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

**PARÁGRAFO.** En caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia.”

Para el caso que no ocupa, y después de analizados en debida forma toda la documentación comprobatoria que fue aportada por la sociedad demandante en curso del proceso de discusión, la administración comprobó que el método de precio de reventa (PR), utilizado en estudio que le fue presentado no era el más adecuado para analizar las funciones que desarrolla UPL COLOMBIA.

Para iniciar con el análisis, está comprobado que la aquí demandante hace parte del grupo UPL Limited, que se encuentra domiciliado en la India y que como distribuidor de productos agroquímicos y en desarrollo de su actividad tiene que incurrir en una serie de gastos adicionales para llegar a su consumidor final.

Los gastos en que incurre la aquí demandante en desarrollo de sus actividades desde la importación de agroquímicos hasta llegar a su consumidor final son:

1. Fase de desarrollo: Se efectúa mediante estudios de campo, con el fin de identificar las necesidades en el sector y de esta manera llegar al campesino que es su consumidor final. Esta área ofrece apoyo técnico al área comercial.

2. Valoración a nivel de marketing: Consiste en explorar si los productos comercializados tienen posibilidad de ventas en Colombia.
3. Viabilidad: Consiste en realizar pruebas de campo, con el fin de verificar si el producto funciona, esta función la cumple el área de desarrollo.
4. Fase de producción: Consiste en notificar a sus compañías proveedoras con el fin de que inicie la producción del producto, atendiendo proyecciones de venta al interior de Colombia.
5. Función comercial y de marketing: Consiste en el plan para introducir al mercado los productos que fueron probados previamente. En este sentido UPL debe tener una buena comercialización de los productos agrícolas desde su importación hasta que llegue a su consumidor final.

El objeto principal de la sociedad es dedicarse por cuenta propia o mediante encargo recibido de terceros, al desarrollo de actividades de importación, exportación, compra, venta, distribución o comercialización y representación para el territorio colombiano de todo tipo de productos agrícolas, agroquímicos, de productos orgánicos e inorgánicos para especies vegetales.

Lo anterior como quiera que la sociedad demandante afirma de forma errónea que el método de precio de reventa utilizado en el estudio de precios de transferencia es el adecuado, por el contrario, la administración logro comprobar que ese método no es el más indicado puesto que no tiene en cuenta los gastos operativos que inciden directamente en el costo de funcionamiento de la compañía.

Así mismo no se puede perder de vista que la información que fue suministrada por la compañía hoy demandante, la administración determinó con ésta, que la actora presenta pérdidas operativas recurrentes desde el año 2013 hasta el 2016, situación que no corresponde al comportamiento de las empresas a la misma actividad comercial. Por otro lado, la administración comprobó que el Grupo Multinacional al que pertenece la parte demandante, en su conjunto ha obtenido una rentabilidad constante.

En este sentido las directrices de la OCDE señalan:

(...)

*D.3 Pérdidas. 1.70 Cuando una empresa asociada incurre en pérdidas constantemente mientras que el grupo multinacional en su conjunto es rentable, cabe plantearse realizar un examen especial en lo relativo a la determinación de precios de transferencia. Naturalmente, las empresas asociadas, lo mismo que las empresas independientes, pueden sufrir pérdidas reales, ya sea debido a altos costes de inicio de la actividad, a circunstancias económicas desfavorables, a ineficiencias o a otras razones comerciales legítimas. (...)*

De lo anterior y del análisis efectuado a la documentación comprobatoria, la administración elaboró un nuevo análisis económico utilizando el método de márgenes transaccionales de

utilidad de operación (MTU) con un indicador de rentabilidad de margen de utilidad de operación sobre ventas totales (MO), en el cual se incluyeron las operaciones de egresos por compra de inventarios para distribución, otros ingresos y otros egresos, operaciones que se encuentran estrechamente ligadas al desarrollo del objeto social principal de la aquí demandante, atendiendo lo normado por el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 en concordancia con lo normado por el artículo 260-3 en su numeral 4.

La administración argumentó en la liquidación oficial de revisión, que la aquí demandante para cumplir con su objeto social, requiere cumplir con una serie de actividades que impactan directamente en el gasto operacional de la compañía, hasta llegar a su consumidor final.

Así mismo, la administración y en contra vía de lo afirmado por la apoderada de la aquí demandante, en donde sostiene que la liquidación oficial de revisión se sustenta en las guías de la OCDE, no puede ser tenida en cuenta, pues la administración fundamentó el acto hoy demandado en la legislación vigente para la época de los hechos, esto es, en lo normado por el artículo 260-3 # 4 del E.T., y con referencia a las recomendaciones dadas por la OCDE, para determinar cuál es el método más adecuado para efectuar el análisis con vinculados.

Por lo anterior, y después de efectuado el análisis funcional de la compañía demandante, es que la administración determinó que el mejor método para llevar a cabo un estudio de precios de transferencia es el de márgenes transaccionales de utilidad.

Ahora bien, mal haría la administración es usurpar funciones de otras entidades como sostiene la apoderada de la sociedad demandante, el registro en el ICA como válidamente lo manifiesta, es obligatorio y por tal motivo ese gasto al igual que las demás actividades que realiza su poderdante, impactan directamente en el gasto operacional, para llegar a su consumidor final y que por tal razón fueron tenidas en cuenta dentro del estudio que realizó la administración y que condujo a la modificación de la declaración de renta del año gravable 2015.

Por lo anterior, y contrario a lo afirmado por la apoderada en su escrito de demanda, que los gastos de su poderdante son connaturales a su actividad generadora de renta y que su actividad comercial se podría llevar a cabo con o sin ellos. Lo cierto es que tal y como quedó plasmado en el estudio que culminó con la modificación de la declaración de renta del año en discusión, la administración logró comprobar que la aquí demandante necesita incurrir en dichos gastos (marketing, logística para almacenamiento y distribución, transporte, investigación de campo con productos, etc.), y que ellos deben hacer parte del estudio y análisis de precios de transferencia, mediante el método márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTU) con un indicador de rentabilidad de margen de utilidad de operación sobre ventas totales (MO), que válidamente utilizó la administración.

**5.2 Las pruebas valoradas en conjunto demuestran que las operaciones de egreso por compra neta de inventarios para distribución no se ajustan al principio de plena competencia y desvirtúan la falta de motivación de la liquidación oficial demandada así como la indebida valoración probatoria que aduce la sociedad.**

Con las pruebas obtenidas y valoradas por la DIAN en sede administrativa que le permitieron concluir que la actora en las operaciones de egreso por compra venta de inventarios para distribución (agroquímicos) con sus vinculadas económicas del exterior no cumplió con el principio de plena competencia. Entre ellas tenemos:

1. Consulta de información financiera en la base de datos TP Catalyst de Bureau van dijk
2. Análisis de operaciones
3. Declaraciones renta, Informativa de PT presentada el 21 de julio de 2016
4. Documentación comprobatoria del año 2015 (folio 59)
5. Principales productos que ofrece la actora
6. Estados Financieros de la actora como parte analizada
7. Acta de visita el 27 de febrero de 2018 para efectos de tener un conocimiento funcional, operativo y administrativo de la sociedad.
8. Estructuras de los activos intangibles
9. Información obtenida por requerimiento ordinario 322402017005319 del 12 de agosto de 2017
10. Análisis de los componentes del gasto operacional (folios 39, 59)

A partir de lo anterior, se pudo establecer que la sociedad demandante no reflejó los costos dentro del principio de plena competencia puesto que el gasto operacional representa el 22% del total de costos y gastos operacionales para la operación y generación del ingreso.

Los gastos operacionales corresponden entre otros a:

- Personal de ventas: representantes comerciales, gerentes comerciales, gerentes de mercadeo, promotores comerciales, agrónomos, etc.
- Honorarios
- Gastos de viaje
- Arrendamientos
- Gastos operacionales de administración necesarios para la comercialización del producto al cliente final.

La administración tributaria determinó que el método "TU" (Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación) era el más apropiado en la medida que mejor refleja la realidad económica del tipo de operación, es compatible con la estructura empresarial y comercial de la actora, cuenta con la mejor cantidad y calidad de información, contempla el mayor grado de comparabilidad y requiere el menor nivel de ajustes.

y aplicado nuestro método el resultado se encuentra fuera del rango intercuartil y por ende procede la Administración a ajustarlo a la mediana del rango de lo cual se genera el rechazo de los costos en discusión.

### **5.3. Los requisitos de comparabilidad que deben cumplir las compañías seleccionadas a contrastar no se cumplieron frente a la operación a analizar.**

La aplicación del método márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTU) con un indicador de rentabilidad de margen de utilidad de operación sobre ventas totales (MO), la administración tuvo en cuenta los ingresos, costos, ventas netas, gastos y utilidad de la operación, basados en los principios de contabilidad generalmente aceptados, razón por la cual y en contravía de lo afirmado por la apoderada de la sociedad demandante, que la administración haya incluido los ajustes fiscales efectuados por la compañía en su declaración objeto de análisis.

Bajo este entendido, la administración no está vulnerando la interpretación técnica de la OCDE, como sostiene la apoderada en su escrito de demanda, pues del análisis funcional de activos, riesgos operacionales de la sociedad demandante, y del análisis de los documentos comparables, se logró comprobar que el método más adecuado es el MTU, y rechazo tres de las nueve empresas comparables con fundamento en las normas sobre precios de transferencia y las directrices de la OCDE.

En el caso que nos ocupa, y analizando los medios probatorios que fueron recaudados al interior del proceso administrativo, y reiterando lo ya manifestado, que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones presentadas en las correcciones a las mismas, siempre y cuando no se haya solicitado una comprobación especial, como aquí aconteció. De tal suerte que levantada esta presunción se invierte la carga de la prueba, y es obligación del contribuyente desvirtuar las glosas que pretende modificar la administración.

Comparables externas excluidas	Observaciones para establecer que no hay criterios de comparabilidad
1. Krakchemia S.A	No es independiente (Controlada) a la fecha de corte de la información.

Del set de 4 comparables establecido por la sociedad actora en su estudio de precios del año 2015, según la documentación comprobatoria, la sociedad solo realizó un único ajuste de comparabilidad contable como fueron los egresos con su relacionada del Ecuador por concepto de gastos por actividades de posicionamiento en el mercado del Ecuador.

**5.4 La sanción por inexactitud el artículo 647 del Estatuto Tributario es procedente porque la sociedad actora incurrió en una conducta que constituye inexactitud sancionable en relación con el régimen de precios de transferencia. También la sanción por disminución de pérdidas del artículo 647-1 ib porque la actora generó una pérdida fiscal. No son excluyentes cuando cada una tiene un alcance diferente.**

En el asunto hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud porque la actora declaró costos que se encuentran fuera del margen que obtuvieron sus comparables como partes independientes, esto es, no cumplió con el principio de operador independiente de que trata el artículo 260-2 del Estatuto Tributaria.

Lo anterior es una conducta que constituye inexactitud sancionable en relación con el régimen de precios de transferencia.

De allí que se deben distinguir las dos sanciones impuestas.

-La sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario

Opera cuando de los datos o factores equivocados o inexistentes se deriva un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Procede por el incumplimiento de la actora al régimen de precios de transferencia, al realizar ajustes a los egresos que no correspondía. Esto derivó en un mayor saldo a favor que se sanciona por inexactitud.

La sanción por inexactitud fue calculada sobre el mayor impuesto a cargo determinado

-La sanción por disminución de pérdidas del artículo 647-1 del Estatuto Tributario

Procede cuando con ocasión de esos datos o factores equivocados incluidos en la declaración tributaria se genera una menor pérdida fiscal o el rechazo de ésta.

Se impone porque la disminución de costos generó la pérdida fiscal que la actora registró en su declaración de impuesto de renta del año gravable 2015. La norma reprocha la liquidación de pérdidas fiscales improcedentes o inexistentes, pérdidas que constituyen un crédito fiscal en favor del contribuyente que puede utilizar para la depuración de su impuesto en años posteriores

La sanción por disminución de pérdidas se calculó sobre el impuesto teórico calculado sobre la menor pérdida determinada valor que de ninguna manera se encuentra incorporado en la determinación de la sanción por inexactitud impuesta.

Si bien la sanción contemplada en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no es autónoma a la sanción por inexactitud por cuanto tienen identidad en las conductas sancionables previstas por el legislador (omisión de ingresos, impuestos, bienes, activos; no inclusión de retenciones; inclusión de costos, deducciones descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos, entre otros), su procedencia, base gravable y cálculo si lo son.

Esto es afín con la sentencia C-910 de 2014 de la Corte Constitucional que declaró la exequibilidad del artículo 647-1 incorporado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003.

*“Observa la Corte que, no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 683 de 2003, no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales.*

*En ese supuesto la sanción prevista en el artículo demandado no sería una sanción por inexactitud, sino por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. Pero, tal como se ha establecido en esta providencia, en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no se establece una sanción autónoma, sino que se regulan las condiciones en las cuales las sanciones por inexactitud y por corrección se aplican cuando se trate de rechazo o disminución de pérdidas. Por consiguiente, habrá de declararse la exequibilidad de la norma acusada, en relación con los cargos analizados. (...)*

De manera que la sanción por disminución de pérdidas consagrada en el artículo 647-1 ET no es excluyente con la consagrada en el artículo 647 ET y no existe un impedimento para imponer ambas, precisamente porque los supuestos y bases gravables determinadas en una y otra son diferentes.

La conducta sancionada por el 647-1 ib. es el haber declarado esa pérdida, que para la actora es un crédito fiscal en la medida que compensa a futuro esas pérdidas declaradas con futuras rentas que obtenga.

#### **4.5 De acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8º del artículo 365 del CGP no es procedente la condena en costas porque no se encuentran probadas.**

Por último, con relación a la condena en costas y agencias en derecho, el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

*Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el numeral octavo del artículo 365, entre otras que:*

*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*

*De lo contenido en el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones que por concepto de costas en ninguna de las dos instancias. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, se revocará lo decidido por el tribunal en este sentido y se confirmará en lo demás la sentencia apelada."*

En pronunciamiento anterior, sentencia del 30 de agosto de 2016, la misma Corporación, al respecto manifestó:

*"Ahora bien, la condena en costas se halla prevista en el artículo 188 del CPACA, que consagra lo siguiente: "Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que "las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso

*y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Sobre el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público”, en sentencia de 6 de julio de 2016, la Sala precisó lo siguiente: Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez:

*“[...] la regla general es que en los procesos de conocimiento de esta jurisdicción, en la sentencia, se dispondrá sobre la condena en costas. Esta regla no se aplica para los procesos en los que se ventile un interés público, es decir, que no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas. En este sentido se debe entender el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público” y no como lo interpretó la UAE - DIAN, porque, se debe*

*tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción alguna entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo<sup>16</sup> [prohibición de condena en costas al Estado], antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998<sup>17</sup> [condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo]”.*

Asimismo, sobre la no exoneración de costas a la DIAN por el hecho de recaudar tributos, lo que implica un interés público, en la misma providencia, la Sala señaló lo siguiente:

*“Es oportuno recordar que la Corte Constitucional, al estudiar el tema de la exención de condena en agencias en derecho a favor de la Nación y las entidades territoriales previstas en el artículo 1, numeral 198 del Decreto 2282 de 1989, se refirió a las prerrogativas públicas en la Constitución Política en los siguientes términos: “[...] la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5°), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promover o proteger”.*

*[...] “8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*

Para finalizar y respecto a la solicitud de condena en costa, desde ya me opongo a tal solicitud manifestando lo siguiente. La responsabilidad patrimonial del estado se encuentra consagrada en el inciso primero del artículo 90 de la Constitución Política de 1991, que establece lo siguiente: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.”

Mientras que el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el numeral octavo del artículo 365, entre otras que:

Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

De lo contenido en el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones que por concepto de costas en ninguna de las dos instancias. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, se revocará lo decidido por el tribunal en este sentido y se confirmará en lo demás la sentencia apelada.”

En pronunciamiento anterior, sentencia del 30 de agosto de 2016, la misma Corporación, al respecto manifestó:

“Ahora bien, la condena en costas se halla prevista en el artículo 188 del CPACA, que consagra lo siguiente: “Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que “las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Sobre el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público”, en sentencia de 6 de julio de 2016, la Sala precisó lo siguiente: Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez:

“[...] la regla general es que en los procesos de conocimiento de esta jurisdicción, en la sentencia, se dispondrá sobre la condena en costas. Esta regla no se aplica para los procesos en los que se ventile un interés público, es decir, que no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas. En este sentido se debe entender el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público” y no como lo interpretó la UAE - DIAN, porque, se debe tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción alguna entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo<sup>16</sup> [prohibición de condena en costas al Estado], antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998<sup>17</sup> [condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo]”.

Asimismo, sobre la no exoneración de costas a la DIAN por el hecho de recaudar tributos, lo que implica un interés público, en la misma providencia, la Sala señaló lo siguiente:

“Es oportuno recordar que la Corte Constitucional, al estudiar el tema de la exención de condena en agencias en derecho a favor de la Nación y las entidades territoriales previstas en el artículo 1, numeral 198 del Decreto 2282 de 1989, se refirió a las prerrogativas públicas en la Constitución Política en los siguientes términos: “[...] la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5°), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promocionar o proteger”.

[...] “8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente (Sentencia de 6 de julio de 2016, exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. *“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la DIAN, pues fue la parte vencida en el proceso. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”. Se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la demandada. Lo anterior es suficiente para revocar el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada y en su lugar negar la condena en costas.”*

De acuerdo con la norma antes citada y con los pronunciamientos jurisprudenciales del Consejo de Estado, para que exista responsabilidad patrimonial del Estado es necesario que se presenten los siguientes elementos: i) daño antijurídico, definido por el Consejo de Estado y por la Corte Constitucional como “el menoscabo o perjuicio que sufre la víctima en su patrimonio o en sus derechos personalísimos, sin tener el deber jurídico de soportarlo” ; ii) que exista una acción u omisión atribuible al Estado; y iii) que exista una relación de causalidad

entre el daño causado y la acción u omisión imputable. En consecuencia, en los eventos en que se presenten los elementos antes mencionados, existirá responsabilidad del Estado, y éste tendrá la obligación de reparar los daños y los perjuicios que hubiere ocasionado.

Para el presente caso, la apoderada de la demandante solicita la condena en costas por las erogaciones que tuvo que incurrir su poderdante en la atención al presente proceso, pero analizando el documento que fue allegado en curso de la demanda me permito manifestar que la demandante le fue presentada una propuesta de servicios por la empresa ERNST AND YOUNG S.A.S que abarcaba no solo atender este proceso, sino por el contrario la citada sociedad, le presento un portafolio de servicios de los cuales cito de manera textual "(...) De conformidad con su solicitud, en calidad de asesores tributarios de UPL COLOMBIA S.A.S. (En adelante UPL), le informamos que de acuerdo a nuestro real saber y entender: A la fecha, en virtud de la propuesta TX-2467-20 (adjunta) se han facturado a UPL los siguientes honorarios por servicios profesionales de asesoría tributaria (Defensa en vía de impuesto sobre la renta 2015, 2016 y Renta Cree 205 y 2016) (sic)", hecho que sin asomo de duda dan fe que el pago efectuado por el hoy demandante fue para atender el total del portafolio de servicios ofrecidos y no solo a la contestación del requerimiento efectuado por la administración respecto a los datos consignados en la Declaración por concepto de renta año gravable 2015.

En virtud de lo expuesto, se solicita respetuosamente que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 8 del artículo 365 del C.G.P. no es procedente la condena en costas ni agencias en derecho, porque no se encuentran probadas, aunado a que nos encontramos en el escenario de discusión de recursos públicos, empero si no hay opción y se observa por parte del Despacho la configuración de los requisitos para imponer su carga, se solicita se condene en costas y agencias en derecho a la sociedad demandante.

De lo anterior, queda claro que la actuación administrativa se basó en hechos que se encuentran probados en los antecedentes administrativos, situación por la cual se solicita no acceder a las pretensiones de la demanda y confirmar la legalidad de los actos demandados.

De lo anterior, queda claro que la actuación administrativa se basó en hechos que se encuentran probados en los antecedentes administrativos, situación por la cual se solicita no acceder a las pretensiones de la demanda y confirmar la legalidad de los actos demandados

## **6. ANEXOS.**

Poder debidamente otorgado por la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá.

Resolución No. 82 de 26 de agosto de 2021.

Resolución No. 91 de 3 de septiembre de 2021

Acta de posesión No. 593 de 31 de agosto de 2021

## **7. PRUEBAS.**

La demandada solicita sean tenidos como prueba las actuaciones administrativas de los actos administrativos objeto de revisión en este medio de control, atinentes al Expediente Administrativo PT201520172213, los cuales se aportan escaneados junto al escrito de contestación, lo anterior conforme al Decreto 806 de 2020 y el parágrafo 1° del artículo 175 del CPACA.

## **8. NOTIFICACIONES.**

Recibiré notificaciones en la Secretaría de su despacho y/o en la dirección electrónica o en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, ubicadas en la Carrera 6 No. 15 – 32, Piso 16 de este Distrito Capital.

De conformidad con lo señalado en el numeral 7° del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la dirección electrónica para el recibo de notificaciones: [notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co](mailto:notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co)

Para los efectos de lo establecido en los artículos 203 y 205 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la dirección de correo electrónico institucional: [acarvajalm@dian.gov.co](mailto:acarvajalm@dian.gov.co)

De la Honorable Magistrada,

*Alejandro Carvajal Morales*  
ALEJANDRO CARVAJAL MORALES  
C.C. 79958653 de Bogotá D.C.  
T.P. 223974 del C.S. de la J.