



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

**PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA - Noción y alcance / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Objeto. Reiteración de jurisprudencia / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA - No configuración por profundización en actuaciones procesales posteriores, de los argumentos o las consideraciones fundamento de las glosas planteadas en el requerimiento especial**

El artículo 711 del Estatuto Tributario consagra una protección concreta del derecho al debido proceso que debe informar las actuaciones administrativas en materia tributaria, al exigir que haya correspondencia entre el requerimiento especial, como acto previo dentro del procedimiento, y la liquidación oficial de revisión. El objetivo de esta disposición es garantizar la identidad de los hechos que son objeto de consideración por parte de la Administración de impuestos, de tal forma que el contribuyente pueda plantear su defensa frente a las objeciones de la liquidación oficial mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime conveniente para justificar los términos de su declaración, y no se vea sometido a una glosa que no tuvo oportunidad de controvertir antes de la liquidación oficial. (...) Para la Sala, no se presenta una divergencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial en este caso, pues lo dicho por la DIAN corresponde a la misma glosa fundamental planteada desde el requerimiento, que es la procedencia del ajuste planteado por la demandante en la documentación comprobatoria, después reflejado en la corrección de la declaración informativa, para demostrar el cumplimiento del régimen de precios de transferencia. En este caso, la DIAN objetó desde un principio el ajuste, consistente en disminuir los gastos y costos amortizables para efectos de calcular la utilidad de la demandante, por considerar que ese ajuste requería a su vez un cambio en el registro contable y fiscal de esos costos y gastos; y ante la falta de consistencia entre el ajuste propuesto y el registro en la contabilidad de esas erogaciones, cabía concluir que la sociedad se encontraba por fuera de los márgenes de rentabilidad previos al ajuste y fijados en la documentación comprobatoria. Posteriormente, en la liquidación oficial, la Administración detalló sus glosas relativas a la contabilización de las amortizaciones utilizadas en el ajuste, para concluir que tales errores en la contabilización hacían improcedente el ajuste para efectos de precios de transferencia. La liquidación oficial no se basó en hechos nuevos, no discutidos en el requerimiento especial, sino que profundizó en su argumento relativo a la improcedencia del ajuste con base en costos y gastos amortizables, por considerar que había inconsistencias contables en el manejo de tales costos y gastos. El examen sobre la contabilidad expuesta por la DIAN en la Liquidación Oficial busca mostrar en qué consistían tales inconsistencias, que a su vez impedían, según el criterio de la Administración, validar el ajuste efectuado en el análisis de precios de transferencia efectuado por la demandante con base en las amortizaciones. En tanto el manejo contable y fiscal de las amortizaciones sustentó el rechazo del ajuste desde el requerimiento especial, no puede decirse que la liquidación oficial trae a colación nuevos hechos, anteriormente ajenos a la controversia, sino que profundizó en el análisis de las glosas planteadas en el acto previo, lo cual no desconoce el principio de correspondencia contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711**

**RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Objeto / RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Obligaciones / PRECIO O MARGEN DE UTILIDAD DE LAS OPERACIONES EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Métodos de análisis para determinarlo. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación TU / OPERACIONES COMPARABLES EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Noción y alcance / ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedimiento / AJUSTES DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedencia / AJUSTES DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Alcance. Deben obedecer al propósito de la comparación de las operaciones analizadas y no suponen una modificación contable o fiscal de ellas en sí mismas, ni de su valor,**

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

## **más allá de la propia comparación y no afecta la realidad de las transacciones**

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario regulan el régimen de precios de transferencia, que se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes (no vinculadas), para que prevalezcan los precios de mercado. El artículo 260-2 del E.T. señala los métodos de análisis que pueden utilizarse para determinar el margen de utilidad en las operaciones realizadas por los contribuyentes con sus vinculados económicos, entre los cuales se incluye el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) utilizado por la demandante en su estudio de precios de transferencia. La misma norma contempla la posibilidad de efectuar ajustes a los rangos mediante métodos estadísticos, como el de rango intercuartil (...) Las transacciones entre el contribuyente y sus vinculados deben compararse con otras operaciones efectuadas entre entes económicos no vinculados. Según lo dispuesto en el artículo 260-3 del E.T., las transacciones son comparables “...cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de estas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables”. Así, las operaciones del ente económico objeto de estudio son comparadas con otros entes, escogidos según el método aplicado, en sus características económicas relevantes, para determinar si las efectuadas por el ente económico estudiado corresponde a las condiciones de mercado presentes entre partes independientes (principio de plena competencia o *arm's length principle*). Y si la transacción u operación analizada, o las operaciones de los otros entes económicos tienen una característica especial que impide equipararla a las transacciones de los otros entes con las que se pretende comparar, cabe ajustar la primera, las segundas o ambas, para efectos del análisis, suprimiendo esa característica especial, con el fin de hacer posible una comparación más precisa con las otras operaciones. En cuanto al contenido de la documentación comprobatoria, dispuso el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 (...) 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 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

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

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.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-3 / DECRETO 4349 DE 2004 ARTÍCULO 7 LITERAL B NUMERAL 10

**AJUSTE DEL NIVEL DE AMORTIZACIONES EN LA PONDERACIÓN DEL MARGEN DE UTILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Procedencia. Directrices de la OCDE / AJUSTE POR ELIMINACIÓN DE AMORTIZACIONES EN LA PONDERACIÓN DEL MARGEN DE UTILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Falta de razonabilidad. En el caso concreto, el ajuste no es razonable, en los términos del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, porque la eliminación de las amortizaciones únicamente en la parte analizada, no da lugar a una situación de comparabilidad idónea entre la parte frente a la que se hace el ajuste y las sociedades comparadas de la muestra, en atención a su actividad económica y a que la parte analizada registró una pérdida fiscal en el ejercicio gravable de 2007 originada en las amortizaciones, mientras que las comparadas obtuvieron utilidad, aún con las amortizaciones / PLURALIDAD DE AJUSTES DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – Procedencia. No se debe descartar per se, sino únicamente cuando no da como resultado una comparación razonable / AJUSTES DE COMPARABILIDAD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Inexistencia de ajuste circular ad infinitum. El ajuste de los valores correspondientes a los terceros comparables y de la parte analizada no da lugar a un ajuste circular *ad infinitum*, precisamente porque se encaminan a eliminar una diferencia específica, en un elemento relevante del resultado económico de las sociedades, que impide una comparación idónea en todos los extremos de la comparación / AJUSTE A LA MEDIANA DE LAS TRANSACCIONES CONTROLADAS EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedencia. Legalidad de la modificación oficial de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2007. En el caso concreto se demostró la legalidad del ajuste a la mediana adoptado en los actos acusados, porque el ajuste de comparabilidad por eliminación de amortizaciones propuesto por la actora como sustento del cálculo del rango de utilidad no es razonable**

[L]a Sala considera que el ajuste presentado por la sociedad demandante en este caso no constituye un ajuste razonable, en los términos del artículo 260-3 E.T. entonces vigente, en la medida en que no da lugar a una situación de comparabilidad idónea entre la parte analizada frente a la cual se hace el ajuste, y las sociedades comparadas de la muestra. No se discute en este caso que la demandante registró un nivel significativo de amortizaciones durante el año gravable 2007, ni tampoco la posibilidad de presentar un ajuste relativo a las amortizaciones a efectos de lograr un mayor grado de comparabilidad, como lo avala la propia Ocd. Pero un ajuste limitado a la eliminación de las amortizaciones de ese año únicamente en la parte analizada no resulta en una mejor comparabilidad para el caso concreto, en tanto da lugar a un escenario en el que la parte analizada difiere significativamente de los terceros comparables en un elemento relevante de su situación económica, lo que impide obtener un grado suficiente de comparabilidad con los terceros comparables. En efecto, la detracción de las amortizaciones únicamente en la parte analizada, propuesta por la demandante, lleva a una comparación entre el resultado económico de una sociedad sin amortizaciones, con el resultado de otras que operan en el mismo sector económico y que sí las tuvieron: En otras palabras, el ajuste, en los términos planteados por la demandante, llevaría a que solo la parte analizada tuvo gastos por amortización, mientras que las comparables no, y que esta diferencia genera un efecto significativo en el margen de utilidad de la parte analizada que debía ser ajustado mediante la detracción propuesta. Es claro que si lo que se buscaba con el ajuste era eliminar el efecto de unas amortizaciones significativas en un año determinado, no bastaba con suprimir las amortizaciones para la parte analizada, en la medida en que dichos gastos son propios del sector económico a la que pertenece tanto la analizada como las comparables, por lo

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

que es esperable que las segundas también registren ese tipo de gastos, lo que debía tenerse en cuenta a efectos de una mejor comparación. Teniendo en cuenta lo anterior, se lograría un grado de comparabilidad razonable si se hubiese suprimido solo el nivel extraordinario de las amortizaciones de la parte analizada, mediante su estimación promedio, de tal manera que se pudiera comparar un nivel promedio de amortizaciones tanto en la parte analizada como en las comparables; o bien, mediante la supresión de las amortizaciones tanto en la analizada como en las terceras comparables, de tal manera que el margen de utilidad hubiese podido estimarse sin tener en cuenta tal variable en todos los sujetos de la comparación; o incluso, mediante la comparación de los resultados de la parte analizada, con los resultados de sociedades del mismo sector económico en periodos de amortizaciones similares. La presencia de gastos por amortizaciones puede considerarse normal en la actividad económica de la demandante y de sus comparables, por lo que una confrontación de los resultados económicos de compañías del mismo sector puede tomarse como razonable si los tiene en cuenta en un grado similar para todos los extremos de la comparación. Ahora bien: si se pretende eliminar el efecto de un nivel extraordinario de amortizaciones en una de las sociedades, resultaba razonable eliminarlas solo en el monto en que resultaban extraordinarias, logrando así una comparación con niveles normales de amortizaciones en todas las sociedades. Ello requería un ajuste en las amortizaciones en las comparables, y no solo en la parte analizada, precisamente para equiparar en lo posible las condiciones económicas de todas las sociedades de la comparación, y lograr una confrontación más precisa de los resultados económicos de estas. Así, no se considera suficiente que para hacer comparables las operaciones se hubiera ajustado solo la información económica de la demandante, dado que Repsol había obtenido una pérdida fiscal en el ejercicio gravable de 2007, originada en las amortizaciones tomadas por la compañía en ese año, mientras que las comparables habían obtenido una utilidad, pues la utilidad de estas últimas se dio aún con amortizaciones. Si bien resulta deseable efectuar el menor número de ajustes posible, a efecto de obtener el grado de comparabilidad más confiable, ello no supone que solo cabe hacer ajustes frente a la parte analizada, o que solo es válido proponer un único ajuste para lograr una comparación razonable. En este caso, no era suficiente detraer solo las amortizaciones de la demandante, en tanto era la única que se encontraba en situación de pérdida, sin considerar la situación de las comparables que había arrojado utilidad, pues ello derivaba en una comparación desequilibrada, entre una sociedad sin amortizaciones, y otras con tales gastos, a pesar de que los gastos por amortizaciones son un elemento relevante en los resultados económicos de las sociedades de esa actividad económica. Los ajustes propuestos deben propender por un mejor grado de comparabilidad entre los extremos de la comparación, aún si ello requiere efectuar varios ajustes, tanto a la parte analizada como a las comparables. La pluralidad de ajustes no debe descartarse *per se*; solo debe desecharse si no da como resultado una comparación razonable. Cabe añadir que, para la Sala, ajustar los valores correspondientes a los terceros comparables y de la parte analizada no da lugar a un ajuste circular *ad infinitum*, precisamente porque se encaminan a eliminar una diferencia específica, en un elemento relevante del resultado económico de las sociedades, que impide una comparación idónea en todos los extremos de la comparación: Puede estimarse un nivel similar promedio (incluso nulo) de amortizaciones para todas las sociedades que participan del ejercicio de comparación, lo que daría lugar a eliminar la distorsión consistente en un nivel extraordinario de amortizaciones en la parte analizada, y con ello, a una situación más adecuada para efectos de la comparación. En tanto se ajustaría un solo elemento de la información de las compañías, sin incidencia en otros (amortizaciones), no se verían afectados otros elementos de la comparación que la harían imposible, sino que se superaría el obstáculo que impide una comparación razonable entre la parte analizada y las sociedades seleccionadas como comparables. Así, la Sala estima que no le asiste razón a la sociedad apelante, por cuanto considera que la demandante no efectuó un ajuste válido a efectos de calcular razonablemente sus márgenes de utilidad en el marco de aplicación del régimen de precios de transferencia. Si bien el ajuste de los costos y gastos amortizables de la sociedad era relevante y adecuado para llevar a cabo una comparación más precisa entre la situación de la demandante y las sociedades de la muestra, la simple detracción de las amortizaciones en la parte analizada, sin tener en cuenta los resultados de los terceros comparables para efectos del análisis de comparabilidad no cumple con las

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

condiciones para su procedencia, según lo exigido por el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Dado lo anterior, debe concluirse que la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia presentada por la demandante, que documentó el ajuste propuesto en la documentación comprobatoria, contiene el resultado de un ajuste improcedente conforme al propósito y las reglas del régimen de precios de transferencia, como fue sustentado por la DIAN. Por tanto, la Sala encuentra que los actos demandados que cuestionaron tal ajuste cuentan con suficiente sustento legal.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-3

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con el nivel de amortizaciones como elemento a considerar al realizar la comparación sobre los márgenes de utilidad de una sociedad y sus comparables en el régimen de precios de transferencia se cita ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO OCDE – Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias. OCDE – Instituto de Estudios Fiscales – Secretaría de Hacienda y Crédito Público – Servicio de Administración Tributaria, México, 2003, apartado 3.40

**SANCIÓN POR INEXACTITUD EN EL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA - Procedencia. En el caso concreto se demostró la legalidad del ajuste a la mediana adoptado en los actos acusados, porque la actora determinó sus ingresos con márgenes de utilidad que no hubieran usado partes independientes / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación a la sanción por inexactitud por infracciones al principio de plena competencia en el régimen de precios de transferencia / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Reducción de oficio de la sanción por inexactitud por infracciones al principio de plena competencia en el régimen de precios de transferencia**

En el caso concreto, se demostró la legalidad del ajuste a la mediana propuesto en los actos demandados, en tanto el ajuste propuesto por la demandante como sustento del cálculo del rango de utilidad no es razonable, en tanto no permite superar las diferencias en un elemento relevante (amortizaciones) entre las comparables, de tal manera que diera lugar a una comparación válida de los resultados económicos de la sociedad demandante y los terceros comparables para el año 2007. Así, la declaración privada determinó los ingresos de la sociedad demandante con márgenes de utilidad que no hubiesen utilizado partes independientes, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 260-10 entonces vigente, y 647 del Estatuto Tributario. Por otra parte, mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”. Esta norma es concordante con lo dispuesto en el artículo 29 de la Constitución Política, en cuanto se trata de una excepción al principio de irretroactividad de la ley tributaria. De acuerdo con esta norma, el principio de favorabilidad en materia sancionatoria administrativa puede ser aplicado de oficio, sin que pueda predicarse por ello incongruencia de la decisión. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado, en tanto disminuyó el valor de la sanción del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad, y fijará el valor de la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre las pérdidas declaradas por la sociedad demandante, y el menor valor de las pérdidas fijado por la Administración tributaria en los actos demandados.



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]

Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.

FALLO

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260-10 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., nueve (9) de diciembre de dos mil veinte (2020)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00467-01(21999)**

**Actor: REPSOL EXPLORACIÓN COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 19 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera Subsección C en Descongestión, que negó las pretensiones de la demanda<sup>1</sup>.

## ANTECEDENTES

El 22 de abril de 2008, la sociedad Repsol Exploración Colombia S.A. presentó en forma electrónica declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, en la cual liquidó un saldo a favor de \$577.151.000<sup>2</sup>.

El 1.º de julio de 2008, la sociedad presentó declaración informativa individual de precios de transferencia por el año gravable 2007, en la cual consignó operaciones realizadas con sus vinculadas Repsol Exploración S.A. (España), Repsol YPF Ecuador y Repsol YPF Comercial del Ecuador (Ecuador), y Repsol Services Company y Maxus Energy Corporation (Estados Unidos de América), por un valor total de \$10.304.998.804<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Folio 542, c.p.



---

Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

<sup>2</sup> Folio 154, c.a.

<sup>3</sup> Folios 323 y 324, c.a.





Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

El 6 de febrero de 2009, Repsol presentó una primera corrección de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2007<sup>4</sup>.

El 8 de mayo de 2009, mediante Requerimiento Ordinario nro. 100-211-230-00267, la Administración tributaria solicitó al contribuyente la documentación comprobatoria de su declaración del año 2007, que fue entregada a la DIAN. Posteriormente, la DIAN solicitó al contribuyente, mediante el Requerimiento de Información nro. 1-00-211-230-00762 del 24 de julio de 2009, que informara sobre los ajustes realizados a la declaración de renta del año gravable 2007, relativos a las operaciones con sus vinculados económicos registradas en la declaración informativa individual<sup>5</sup>. Repsol contestó el mencionado requerimiento el 17 de julio de 2009<sup>6</sup>.

El 10 de marzo de 2010, la sociedad demandante presentó corrección de la declaración informativa de precios de transferencia<sup>7</sup>.

El día 9 de abril de 2010, Repsol presentó una segunda corrección de la declaración de renta del año gravable 2007, en la que liquidó un menor saldo a favor de \$570.079.000<sup>8</sup>.

El 26 de abril de 2010, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 312382010000042, mediante el cual propuso modificar la declaración de renta correspondiente al año 2007, porque las operaciones sujetas a precios de transferencia estaban por fuera del rango intercuartil determinado en la documentación comprobatoria. También propuso liquidar una sanción por disminución de pérdidas por \$5.605.521.000<sup>9</sup>.

El 21 de diciembre de 2010, la DIAN profirió la Liquidación de Revisión nro. 3124120100000078, por medio de la cual modificó la declaración presentada el 9 de abril de 2010, en los términos propuestos en el Requerimiento Especial<sup>10</sup>.

La sociedad demandante presentó el recurso de reconsideración contra la Liquidación de Revisión nro. 3124120100000078 del 21 de diciembre de 2010<sup>11</sup>, el cual fue resuelto mediante la Resolución número 900.019 del 17 de enero de 2012, que confirmó la liquidación oficial de revisión impugnada<sup>12</sup>.

<sup>4</sup> Folio 155, c.a.

<sup>5</sup> Folios 8 y 9, c.a.

<sup>6</sup> Folios 26 a 38, c.a.

<sup>7</sup> Folio 416, c.a.

<sup>8</sup> Folio 727, c.a.

<sup>9</sup> Folios 463 a 478, c.a.

<sup>10</sup> Folios 736 a 757, c.a.

<sup>11</sup> Folios 59 a 80, c.p.

<sup>12</sup> Folios 81 a 95, c.p.



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

## DEMANDA

### 1. Pretensiones

Repsol Exploración Colombia S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones<sup>13</sup>:

#### **“A TITULO DE NULIDAD:**

**“PRIMERA.** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412010000078 del 21 de diciembre de 2010, acto mediante el cual el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondientes al año gravable 2007, presentada por REPSOL.

**SEGUNDA.** Que se declare la nulidad de la Resolución 900019 del 17 de enero de 2012, acto mediante el cual la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por REPSOL, confirmando la mencionada Liquidación Oficial de Revisión.

#### **A TITULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:**

**TERCERA.** Que como consecuencia de las declaraciones de nulidad anteriores y para restablecer el derecho de mi poderdante, se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable 2007, presentada por REPSOL electrónicamente el día 22 de abril de 2008, y corregida mediante dos (2) posteriores declaraciones presentadas el 6 de febrero 2009 y el 9 de abril de 2010.

#### **PRETENSIÓN COMÚN A TODAS**

Que se condene en costas y agencias en derecho a la Nación-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

### 2. Normas violadas y concepto de violación

La sociedad demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 3.º del Código Contencioso Administrativo, y 260-1, 260-3, 260-10, 588, 647, 692, 711 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

#### **Desconocimiento de la corrección de la declaración informativa individual**

Para la sociedad demandante, los actos administrativos son nulos por haber sido expedidos sin tener en cuenta la corrección de la declaración informativa individual de precios de transferencia presentada por la demandante el 10 de marzo de 2010.

La DIAN admitió la existencia de la corrección, en la que se consignaron nuevos rangos de utilidad y un nuevo margen de precios de transferencia, a pesar de lo cual profirió la liquidación oficial sin considerar la declaración de corrección presentada por la sociedad; en su lugar, se basó en los datos de la declaración inicial, con lo cual

<sup>13</sup> Folios 4 y 5, c.p.



desconoció el derecho de los contribuyentes de corregir sus declaraciones tributarias, incluyendo la declaración informativa individual de precios de transferencia.

En su actuación, la DIAN desestimó los efectos legales de la corrección de esta última, argumentando que la declaración objeto de debate era la declaración de renta y no la informativa de precios de transferencia. Al desconocer la corrección, los actos demandados carecen de sustento formal, en tanto sí hay plena coherencia entre la declaración de renta, la documentación comprobatoria, y la última declaración informativa de precios de transferencia.

### **Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial**

La DIAN profirió la liquidación oficial demandada con base en hechos, fundamentos y circunstancias distintas a las expuestas en el requerimiento especial: Mientras que en la liquidación oficial indicó que la información financiera de los comparables no corresponde a los datos contenidos en la documentación comprobatoria, el requerimiento especial sostuvo que la rentabilidad de la demandante fue determinada con base en hechos económicos ciertos. Además, la liquidación oficial dice que el ajuste realizado por la demandante no cumplió con los requisitos formales de la ley contable, en tanto que el requerimiento especial se basa en los estados financieros y fiscales de la sociedad.

Por otra parte, la DIAN incurre en deslealtad procesal, pues la resolución que resolvió el recurso de reconsideración concluyó que el ajuste efectuado por la demandante no obedeció a criterios técnicos ni económicos, en la medida en que tal ajuste no fue aplicado también a las utilidades operacionales de las empresas comparables. La DIAN fue incluyendo nuevas consideraciones, hechos y fundamentos a medida que avanzaba el proceso de fiscalización, y no en respuesta a las consideraciones presentadas por la demandante.

### **Falsa motivación**

Para la demandante, el caso se basa en una errada interpretación de la DIAN de la esencia y propósito del régimen de precios de transferencia, ya que no se ha discutido que las operaciones de gasto efectuadas por Repsol con sus vinculadas económicas fueron ciertas y a precios de mercado.

Se probó que todas las operaciones efectuadas por la sociedad demandante se ajustaron al principio de plena competencia. En la respuesta al requerimiento especial, la demandante incluyó un análisis de los márgenes de utilidad de sus vinculadas, en el que se demuestra que esas compañías no obtuvieron ninguna utilidad, lo que demostró que Repsol determinó sus ingresos, costos y deducciones en sus operaciones con vinculadas en términos que hubieran podido pactarse entre partes independientes, conforme lo establecido en el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

En este caso, la DIAN pretende desconocer los gastos efectuados por Repsol basada en que el margen de utilidad obtenido por la demandante fue inferior al de otras compañías, desconociendo que una compañía petrolera tiene grandes amortizaciones en sus primeros años de producción, que pueden dar lugar a grandes pérdidas.



### **Improcedencia del rechazo de los ajustes técnicos efectuados en el marco del régimen de precios de transferencia**

La DIAN rechazó injustificadamente los ajustes técnicos razonables efectuados por Repsol, pues tales ajustes obedecieron a un gasto coyuntural para la sociedad (amortizaciones), y no a que sus operaciones con vinculados se hubieran efectuado por fuera de las condiciones del mercado. El ajuste, reflejado en la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia, permitió constatar que, conforme a la documentación comprobatoria, la compañía se encontraba dentro del rango intercuartil de utilidad de las comparables.

La Administración sostuvo que los ajustes realizados por Repsol no cumplían los requisitos técnicos previstos en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Contrario a lo expuesto por la DIAN, la sociedad debía realizar el ajuste para eliminar las distorsiones financieras existentes frente a las cifras de las sociedades comparables, toda vez que la compañía analizada (la demandante) se encontraba en periodo de pérdidas, mientras que las sociedades comparables reflejaban utilidades en sus estados financieros.

Los registros contables de las amortizaciones fueron realizados de acuerdo con la normativa contable vigente, como lo demuestran los estados financieros y los libros de contabilidad a los que alude la propia Administración. Por otra parte, las amortizaciones y su contabilización fueron estudiadas y revisadas por la DIAN en el proceso de fiscalización post-devoluciones, que derivó en un auto de archivo.

En este caso, la Administración confundió la cuenta 17 (diferidos) con la cuenta 1798 (amortización acumulada), con lo cual se desconoce la técnica contable, en tanto equipara la cuenta de diferidos con una de sus subcuentas. Adicionalmente, la liquidación oficial incurre en falsa motivación, al afirmar que la cuenta PUC 1720 registró el mismo valor al cierre de los años 2006 y 2007, a pesar de que las cifras entre ambas difieren.

Por último, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se afirma que la Administración no ha desconocido la contabilidad de Repsol, sino que su objeción se centra en cuestionar el ajuste efectuado por la sociedad, lo que demuestra que no cabe restarle valor probatorio a la contabilidad de Repsol.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Los actos administrativos imponen una sanción improcedente ante la existencia clara y manifiesta de una diferencia de criterio entre el contribuyente y la DIAN respecto de la procedencia del ajuste técnico efectuado por la contribuyente conforme al artículo 260-3 E.T., lo cual excluye la imposición de una sanción por inexactitud en virtud del dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

La propia DIAN aceptó en el acto que agotó vía gubernativa que el rechazo de los gastos operacionales obedeció a que consideró que el ajuste no se efectuó de manera técnica y razonable, lo que supone aceptar que se basa en una diferencia interpretativa o de criterio, y no en un acto ilegal por parte de Repsol. No se cuestiona la realidad de los gastos, sino la procedencia de su deducción en función del análisis realizado en el estudio de precios de transferencia.



## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos <sup>14</sup>:

La Administración sí tuvo en cuenta la última corrección de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante, así como la declaración de corrección a la informativa de precios de transferencia. En el requerimiento especial se mencionó expresamente que el rechazo de los gastos operacionales se efectuaba porque se desconoció el ajuste de amortización incluido en la documentación comprobatoria que acompañó a la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia.

Efectuado el análisis de la corrección de la declaración informativa y de la documentación comprobatoria, se concluyó que los ajustes propuestos no eran procedentes según lo dispuesto en el artículo 260-3 E.T. No está probado que la Administración le haya impedido al contribuyente corregir voluntariamente su declaración informativa de precios de transferencia, ni que haya desconocido tal corrección. La DIAN desconoció la procedencia del ajuste propuesto en ejercicio de sus facultades de fiscalización, con la explicación de los motivos del rechazo del ajuste, lo que demuestra que sí tuvo en cuenta las correcciones presentadas.

No se presenta falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues ambos actos se refirieron a la última declaración de renta presentada por el contribuyente, y analizaron la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia. Ambas decisiones aludieron a los mismos hechos; esto es, al desconocimiento del ajuste por amortizaciones contenido en la corrección de la declaración informativa.

En la liquidación oficial no se discutieron hechos nuevos, pero sí se plantearon argumentos, análisis y estudios adicionales, como lo ha avalado la jurisprudencia del Consejo de Estado. En ambas actuaciones se cuestionó la procedencia del ajuste por amortización en la ponderación del margen de utilidad, lo cual obligaba al ajuste a la mediana conforme lo exige el régimen de precios de transferencia. No hubo una falta de lealtad procesal por parte de la Administración, porque en ambos actos se examinó la corrección de la declaración informativa, y las razones que sustentaban el rechazo del ajuste.

Se evidenció que la contribuyente había obtenido un margen de utilidad por debajo del cuartil inferior, y aunque en la corrección de la declaración informativa se ubicó dentro del rango, se cuestionó la procedencia de dicho ajuste, porque las amortizaciones contabilizadas debieron disminuir contable y fiscalmente los costos y gastos para determinar la nueva utilidad operacional, y se verificó que los valores registrados en el año 2006 fueron superiores a los del año 2007. Además, la contabilidad del contribuyente no mostraba claramente el registro de las cuentas 1715 (costos de exploración por amortizar) y 1720 (costos exploración y desarrollo).

No se acepta el ajuste de amortizaciones para modificar el margen de utilidad dentro del régimen de precios de transferencia, ya que en el caso particular ese ajuste no provenía de hechos económicos plenamente verificables en registros contables, y no

<sup>14</sup> Folios 359 a 379 c. p.



hay lugar a realizar modificaciones posteriores a los estados financieros para aminorar el efecto fiscal que ello implica.

Por otra parte, el ajuste realizado no debía limitarse solo a la demandante, sino que debía extenderse también a las comparables, pues de lo contrario no se observarían los parámetros interpretativos de la OCDE que se invocan, y porque, tal como se efectuó, no se evidencia cómo fue el tratamiento de las amortizaciones en las comparables. El carácter razonable y técnico de los ajustes no es automático (procedente por la simple comparación), sino que debe demostrarse que son conformes a la técnica contable.

Por último, afirma la DIAN que **la sanción por inexactitud impuesta es procedente por existir una irregularidad sancionable en la declaración de renta, derivada de no haberse sometido al régimen de precios de transferencia, y haber incluido un ajuste por amortizaciones en la corrección de la declaración informativa y la documentación comprobatoria que no se ajustaba a la técnica contable, y que no fue soportado frente a la escogencia de comparables.**

No hay una diferencia de criterios porque el debate sobre si un ajuste sobre amortizaciones sea o no significativo, técnico o razonable no supone una discusión jurídica, cuando los hechos se han comprobado con estados financieros y otros documentos aportados por el contribuyente, y cuando no existe doctrina oficial que haya inducido en error al contribuyente.

### SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**, Sección Primera Subsección C en Descongestión, negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así<sup>15</sup>:

No hay falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, por cuanto la DIAN mantuvo en esta última lo expresado en el requerimiento respecto de la procedencia del ajuste de las amortizaciones. Cuando en el requerimiento se asevera que Repsol halló la rentabilidad con base en hechos económicos ciertos, se refiere a los estados financieros de la misma empresa, y no a la información de las comparables, lo que no se opone a que se hubieren encontrado inconsistencias contables, ni desdice de la objeción principal relativa a la improcedencia del ajuste por eliminación de amortizaciones.

La Administración no desconoció la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia ni de la documentación comprobatoria, pues tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial hizo referencia a tales correcciones. No se encuentra probado que la DIAN le haya impedido a la contribuyente presentar tales correcciones.

Los ajustes efectuados por la demandante no obedecieron a criterios técnicos o económicos, sino que se orientaron a mostrar que las transacciones realizadas con sus vinculadas económicas se efectuaron a precios de mercado. El ajuste consistente en

<sup>15</sup> Folios 464 a 543 c. p.



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

la eliminación de las amortizaciones no era aplicable, por cuanto se trata de costos y gastos relevantes para determinar la utilidad de las empresas.

Por otra parte, le asiste razón a la DIAN al cuestionar el ajuste, por cuanto las erogaciones por amortizaciones no solo ocurren en la demandante, sino también en las comparables, por lo que el ajuste también debió hacerse frente a las sociedades comparables.

Se encuentran inconsistencias en la contabilización de los costos de explotación, ya que esos valores debían registrarse en la cuenta 6115, y a su vez concordar con las contrapartidas de las cuentas 1720 o 1798, y no obstante, las cantidades respectivas no coinciden. Debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta, en tanto la DIAN demostró que el ajuste realizado por la demandante desconocía la normativa contable.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>16</sup>:

Las operaciones de Repsol con sus vinculados del exterior fueron pactadas a precios de mercado, y no erosionaron la base gravable del impuesto de renta en Colombia, como fue aceptado por la Administración tributaria en el Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia de 23 de agosto de 2013. Desconocer esa aceptación viola la ley, y comporta inseguridad jurídica frente a la situación concreta que se debate.

Los ajustes técnicos económicos realizados en el estudio de precios de transferencia fueron razonables, y conformes con la ley. La normativa vigente para la época (arts. 260-3 E.T. y 7° literal B, numeral 10° del Decreto 4349 de 2004) permitía la realización de ajustes técnicos, económicos o contables a las operaciones objeto de comparación, en aras de obtener condiciones óptimas de comparabilidad y eliminar con tales ajustes las diferencias que podrían existir entre la sociedad analizada y la muestra de comparables.

En este caso, la diferencia significativa consistía en que Repsol había obtenido una pérdida fiscal en el ejercicio gravable de 2007, originada en las amortizaciones tomadas por la compañía en ese año, mientras que la totalidad de las comparables habían obtenido una utilidad, por lo que, para hacer comparables las operaciones, se ajustó la información económica de la demandante. Hecho el ajuste, se realizó el respectivo análisis, del que resultó que la compañía se encontraba dentro del rango intercuartil.

Los ajustes no estuvieron orientados a mostrar la realización de operaciones con vinculados a precios de mercado, como lo sostiene el Tribunal, sino a determinar una situación de comparabilidad. Los ajustes deben realizarse a la entidad que requiera el menor número de ajustes y sobre la que se posea mayor información. En este caso, los ajustes debían hacerse solo frente a la demandante, en tanto era la única que se encontraba en situación de pérdida, mientras que el universo de comparables había arrojado utilidad.

<sup>16</sup> Folios 545 a 578 c. p.



La OCDE ha reconocido en sus directrices en materia de precios de transferencia que la utilidad sujeta al análisis en el método TU puede verse afectado por las diferencias relativas a amortizaciones, que deben ajustarse a efectos de alcanzar un nivel de comparabilidad fiable. Por tanto, el ajuste consistente en detraer los efectos derivados de las amortizaciones era plenamente aplicable.

Además, ninguna operación de egreso con vinculados económicos de Repsol estaría dentro del margen de comparabilidad de no haberse realizado los ajustes, lo que muestra que dichas operaciones no erosionaron la base gravable del impuesto sobre la renta en Colombia: Si se detrae su valor, y se hace la comparación, se obtendría un margen de utilidad de -56%, por debajo del cuartil inferior de las comparables, lo que muestra que las diferencias entre Repsol y sus comparables no está afectada por sus operaciones con sus vinculados económicos.

No es procedente exigir que los ajustes técnicos económicos sean aplicados tanto a la muestra como a las compañías comparables, pues ello haría inocuo en la práctica el ajuste, y conduciría a un argumento circular insuperable, pues las diferencias ajustadas continuarían existiendo. Requerir el mismo ajuste para las comparables supone determinar que las comparables también incurrieron en el mismo hecho económico en dicho año (dieron pérdidas), lo cual no ocurrió.

La amortización fue debidamente registrada en la contabilidad de Repsol. No obstante, ello no es óbice para la aplicación de los ajustes técnicos de precios de transferencia, los cuales solamente buscaban eliminar las diferencias significativas entre la sociedad analizada y las comparables.

Se realizó un ajuste técnico contable permitido por la normativa aplicable, cuyo efecto es la afectación a la utilidad operacional de la compañía; pero ello no condujo a una afectación de los estados financieros o contabilidad de la compañía, ya que se realizó únicamente para efectos de precios de transferencia.

El Tribunal confundió el manejo de las cuentas contables asociadas a la actividad de Repsol, al señalar que las contrapartidas de las cuentas 5165 o 6115 son las cuentas 1715 y 1720, pues estas últimas registran los activos diferidos por exploración y explotación, mientras que la cuenta 1798 registra los montos efectivamente amortizados durante dicho periodo. En todo caso, los juicios de valor sobre la contabilidad de la compañía no son óbice para rechazar un ajuste técnico sobre el estudio de precios de transferencia, ni la contabilidad es objeto del presente litigio.

Se insiste en que los actos administrativos transgredieron el principio de correspondencia, en tanto la liquidación oficial planteó un hecho sobre el cual no existió requerimiento especial (que el ajuste realizado por la compañía no cumplió con los requisitos de la ley contable), y en la falta de consideración de la corrección de la declaración informativa. Por último, defiende la improcedencia de la sanción por inexactitud, dada la diferencia de criterios frente a la procedencia del ajuste.



## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación<sup>17</sup>.

Por su parte, la **demandada** insistió en lo dicho en la contestación de la demanda<sup>18</sup>. Añadió que no hay lugar a considerar los efectos del acuerdo anticipado de precios celebrado entre la DIAN y la sociedad demandante, en la medida en que dicho acuerdo se suscribió con posterioridad al año gravable objeto del presente proceso.

### MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada<sup>19</sup>. A su juicio, hay correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, en la medida en que en ambos actos la controversia se centra en la procedencia del ajuste derivado de excluir para el análisis de precios de transferencia, el valor de las amortizaciones por costos y gastos en las operaciones con vinculados económicos. El hecho objeto de rechazo fue propuesto en el requerimiento especial, y se mantuvo en la liquidación oficial.

Por otra parte, el ajuste propuesto por la sociedad demandante no corresponde a ninguno de los autorizados en el artículo 260-3 E.T., en cuanto los ajustes permitidos se refieren a las características económicas de las operaciones, y la amortización no está relacionada con estas. La amortización constituye un factor de determinación de la renta a título de deducción (arts. 142 y 143 E.T.), por lo que su eliminación no representa un ajuste técnico. Frente a la improcedencia del ajuste, no procedía aducir como sustento la corrección a la declaración informativa, ni el acuerdo anticipado de precios de transferencia.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Problema jurídico

Según los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar la legalidad de la Liquidación de Revisión nro. 3124120100000078 del 21 de diciembre de 2010, y de la Resolución número 900.019 del 17 de enero de 2012, que confirmó la liquidación oficial de revisión impugnada, conforme al régimen de precios de transferencia.

En concreto, le corresponde examinar:

1. Si se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial contenido en el artículo 711 E.T.,
2. Si procedían los ajustes de comparabilidad planteados por la sociedad demandante en su estudio de precios de transferencia, y consignados en la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia, y
3. Si había lugar a imponer sanción por inexactitud.

<sup>17</sup> Folios 66 a 82 c. p. 2.

<sup>18</sup> Folios 8 a 49 c. p. 2.

<sup>19</sup> Folios 83 a 87, c. p. 2.



Cabe aclarar que, en aras de preservar el derecho de defensa de la entidad demandada, la Sala no se ocupará de los efectos derivados de la celebración de un acuerdo anticipado de precios de transferencia entre la Administración y la sociedad demandante, en la medida en que tal argumento se presentó en el recurso de apelación, y no fue objeto de debate ni en sede administrativa ni ante la primera instancia.

### **El principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial**

El artículo 711 del Estatuto Tributario consagra una protección concreta del derecho al debido proceso que debe informar las actuaciones administrativas en materia tributaria, al exigir que haya correspondencia entre el requerimiento especial, como acto previo dentro del procedimiento, y la liquidación oficial de revisión. El objetivo de esta disposición es garantizar la identidad de los hechos que son objeto de consideración por parte de la Administración de impuestos, de tal forma que el contribuyente pueda plantear su defensa frente a las objeciones de la liquidación oficial mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime conveniente para justificar los términos de su declaración, y no se vea sometido a una glosa que no tuvo oportunidad de controvertir antes de la liquidación oficial<sup>20</sup>.

En el caso concreto, el requerimiento especial cuestionó el ajuste realizado por la sociedad para determinar el margen de utilidad en las operaciones con sus vinculados económicos con base en costos y gastos amortizables, y su registro contable así<sup>21</sup>:

“... no es válido tal supuesto [para efectuar el ajuste] porque el contribuyente al determinar en su estudio el método TU (utilidad de la operación), halló precisamente la rentabilidad de la misma con base en hechos económicos ciertos que se registran en sus estados financieros, tal como se demuestra en la cuenta PUC 6115, explotación de minas y canteras, por valor de \$31.908.715.209 y cuenta PUC 5165 amortizaciones de gastos diferidos de \$11.822.057.286; y para efectos de determinar su nuevo rango de utilidad operacional, debió disminuir contable y fiscalmente los costos y gastos, a fin de determinar de manera real y soportada en su contabilidad la nueva utilidad operacional. Adicionalmente, el contribuyente registra contablemente para el año 2006 costos de operación de \$46.978.722.000 y amortización de gastos diferidos por valor de \$33.186.349.000, valores que son superiores a los registrados para el año 2007, lo que os permite demostrar que los registros del 2007, no son significativos con respecto al periodo 2006”.

Por su parte, sostiene la DIAN en la Liquidación Oficial<sup>22</sup>:

“La contabilidad de Repsol Colombia S.A. no da cuenta en forma clara y precisa del correcto registro contable en las cuentas 1715 y 1720 de conformidad con el reglamento contable vigente en Colombia (Decreto 2649 de 1993 y Plan Único de Cuentas Decreto 2650 de 1993), a pesar de existir expresa orden de acatarlo. Se fundamenta este argumento en el contenido de las citadas cuentas, libro mayor y balances... y que se resume en que los registros que dan origen a la amortización, responde a dos (2) situaciones: i) cuando el concepto corresponde a inversiones por exploración, se debe utilizar la cuenta 1715-

<sup>20</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias de 9 de diciembre de 2004, exp. 14307, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 5 de octubre de 2016, exp. 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 13 de diciembre de 2017, exp. 20858, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

<sup>21</sup> Folio 471, c. a. 3.

<sup>22</sup> Folios 747 vto. y 749 vto., c. a. 5.



Costos de exploración por amortizar-, ii) cuando el concepto corresponde a explotación o producción, se debe utilizar la cuenta 1720- costos de explotación y desarrollo.

El objetivo de distinguir estas dos situaciones, es determinar y registrar con precisión los montos por amortizar y luego cuando se cumplen los requisitos, determinar los valores amortizables bien sea aplicando un método tradicional y para el caso del sector de hidrocarburos, el denominado de unidades técnicas de producción, pero en todo caso deberá ser perfectamente claro su registro contable y el monto que afecta los costos, cuando se trata de una amortización que genera beneficios económicos (ingresos) en cuyo caso debe cargar el costo (cuenta 6115), cuya contrapartida debe ser la cuenta 1720 o 1798 (amortización acumulada). Si se trata de amortizar una suma que afecta el gasto, debe cargar una cuenta de gastos (5165), cuya contrapartida es la cuenta 1715.

(...)

Con fundamento en lo anterior, para el Despacho estas divergencias entre los valores registrados en la contabilidad e informados en diferentes ocasiones, dan cuenta del errado tratamiento contable de las amortizaciones.

6.5. Los ajustes deben ser claramente soportados.

Si bien es cierto que el artículo 260-3 del Estatuto Tributario establece la posibilidad de efectuar ajustes, que para el presente caso consistió en la eliminación de amortizaciones, ajuste que concluyó con la determinación de un OITC que se hallaba dentro del rango intercuartil de sus comparables seleccionados, no es menos cierto que las amortizaciones responden a un control contable y por tal razón debe registrar claramente su movimiento en las diferentes cuentas que el legislador dejó [sic] previsto en el Decreto 2649 de 1993 y demás normas concordantes. Con lo revelado en la Contabilidad [sic] de Repsol Exploración Colombia S.A., en relación con los diferidos descrito [sic] en el numeral anterior, el ajuste pretendido no tiene asidero probatorio contable.

Es importante aclarar que los ajustes lo que pretenden [sic] es que la parte analizada y los comparables se minimicen las diferencias, de suerte que los indicadores o márgenes determinados en la parte analizada y los comparables se asemejen, para el cálculo de indicadores significa que las variables utilizadas contengan los mismos conceptos tanto para la parte analizada como para los comparables, si los efectos de un ajuste son disímiles o modifican el modelo de comparabilidad será un ajuste no razonable".

Para la Sala, no se presenta una divergencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial en este caso, pues lo dicho por la DIAN corresponde a la misma glosa fundamental planteada desde el requerimiento, que es la procedencia del ajuste planteado por la demandante en la documentación comprobatoria, después reflejado en la corrección de la declaración informativa, para demostrar el cumplimiento del régimen de precios de transferencia.

En este caso, la DIAN objetó desde un principio el ajuste, consistente en disminuir los gastos y costos amortizables para efectos de calcular la utilidad de la demandante, por considerar que ese ajuste requería a su vez un cambio en el registro contable y fiscal de esos costos y gastos; y ante la falta de consistencia entre el ajuste propuesto y el registro en la contabilidad de esas erogaciones, cabía concluir que la sociedad se encontraba por fuera de los márgenes de rentabilidad previos al ajuste y fijados en la documentación comprobatoria. Posteriormente, en la liquidación oficial, la Administración detalló sus glosas relativas a la contabilización de las amortizaciones utilizadas en el ajuste, para concluir que tales errores en la contabilización hacían improcedente el ajuste para efectos de precios de transferencia.



La liquidación oficial no se basó en hechos nuevos, no discutidos en el requerimiento especial, sino que profundizó en su argumento relativo a la improcedencia del ajuste con base en costos y gastos amortizables, por considerar que había inconsistencias contables en el manejo de tales costos y gastos. El examen sobre la contabilidad expuesta por la DIAN en la Liquidación Oficial busca mostrar en qué consistían tales inconsistencias, que a su vez impedían, según el criterio de la Administración, validar el ajuste efectuado en el análisis de precios de transferencia efectuado por la demandante con base en las amortizaciones.

En tanto el manejo contable y fiscal de las amortizaciones sustentó el rechazo del ajuste desde el requerimiento especial, no puede decirse que la liquidación oficial trae a colación nuevos hechos, anteriormente ajenos a la controversia, sino que profundizó en el análisis de las glosas planteadas en el acto previo, lo cual no desconoce el principio de correspondencia contenido en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

Por tanto, no prospera el cargo.

### **Régimen de precios de transferencia. Procedencia de los ajustes de comparabilidad**

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario regulan el régimen de precios de transferencia, que se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior. El régimen obliga a que los contribuyentes del citado impuesto determinen los ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes (no vinculadas), para que prevalezcan los precios de mercado.

El artículo 260-2 del E.T. señala los métodos de análisis que pueden utilizarse para determinar el margen de utilidad en las operaciones realizadas por los contribuyentes con sus vinculados económicos, entre los cuales se incluye el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (TU) utilizado por la demandante en su estudio de precios de transferencia. La misma norma contempla la posibilidad de efectuar ajustes a los rangos mediante métodos estadísticos, como el de rango intercuartil:

**Artículo 260-2.** *Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.* El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

(...)

6. Márgenes transaccionales de utilidad de operación. 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 hubieran 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.

(...)



**Parágrafo 2°.** De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de 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”.

Las transacciones entre el contribuyente y sus vinculados deben compararse con otras operaciones efectuadas entre entes económicos no vinculados. Según lo dispuesto en el artículo 260-3 del E.T., las transacciones son comparables “...cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de estas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables”.

Así, las operaciones del ente económico objeto de estudio son comparadas con otros entes, escogidos según el método aplicado, en sus características económicas relevantes, para determinar si las efectuadas por el ente económico estudiado corresponde a las condiciones de mercado presentes entre partes independientes (principio de plena competencia o *arm's length principle*). Y si la transacción u operación analizada, o las operaciones de los otros entes económicos tienen una característica especial que impide equipararla a las transacciones de los otros entes con las que se pretende comparar, cabe ajustar la primera, las segundas o ambas, para efectos del análisis, suprimiendo esa característica especial, con el fin de hacer posible una comparación más precisa con las otras operaciones.

En cuanto al contenido de la documentación comprobatoria, dispuso el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004:

**“Artículo 7°.** *Contenido de la documentación comprobatoria.* La documentación comprobatoria a que se refiere el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, deberá contener los estudios, documentos y demás soportes con los cuales el contribuyente demuestre que sus ingresos, costos, deducciones y sus activos adquiridos en el respectivo año gravable, relativos a las operaciones celebradas con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliados o residentes en el exterior y/o en paraísos fiscales, fueron determinados considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestación o márgenes de utilidad que se hubiesen utilizado con o entre partes independientes.

(...)

La documentación e información a conservar, en cuanto sea compatible con el tipo de operación objeto de análisis y con el método utilizado, será la siguiente:

(...)

## B. Información Específica

(...)

10. Descripción de los ajustes técnicos, económicos o contables realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionados, conforme con el método de determinación de los precios de transferencia utilizado, de conformidad con lo establecido en el artículo 260-3 del Estatuto Tributario. Deberán allegarse los documentos que soporten los análisis, fórmulas y cálculos efectuados por el contribuyente para tal efecto.

Igualmente y de conformidad con el método utilizado, se deberá hacer una descripción genérica de las principales diferencias existentes en las prácticas contables de Colombia y las de los países en donde se localizan los comparables seleccionados o los vinculados



económicos o partes relacionadas con los cuales se celebraron operaciones, cuando estas tengan incidencia en los tipos de operación”.

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 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.

En cuanto a la procedencia misma del ajuste, se tiene la demandante consignó en la documentación probatoria un primer análisis mediante la aplicación del método TU, que arrojó los siguientes resultados<sup>23</sup>:

Medidas Estadísticas	Indicador OITC	
	Rango de Ajustes	Rango ajustado
Valor mínimo	9,534%	10,225%
Cuartil inferior	30,236%	30,484%

<sup>23</sup> Folio 348, c. a. 3.



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
 Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
**FALLO**

Mediana	54,947%	56,632%
Cuartil Superior	70,346%	71,180%
Valor máximo	93,444%	97,034%
<b>REPSOL Colombia</b>	<b>-64,069%</b>	

Como explicación de los anteriores resultados y sustento de un nuevo análisis, se lee en la documentación comprobatoria:

“Para determinar las razones por las cuales los resultados se ubican por fuera del rango intercuartil, se realizó un análisis complementario en el cual se eliminaron los efectos de amortización en la información financiera de la compañía, esto debido a la actividad propia de Repsol, el riesgo derivado de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos es muy alto, ya que las probabilidades de obtención de hidrocarburos aptos para la comercialización en el mercado son muy variables.

Como consecuencia a [sic] la situación anterior, Repsol amortizó durante el año 2007 la suma de \$31.908.715.000 para costos de operación y la suma de \$11.782.743.000 para los gastos de operación.

**2. Análisis complementario de los egresos servicios técnicos, asistencia técnica y servicios administrativos.**

En el año 2007 el pago por amortizaciones fue significativo con respecto a años anteriores, por lo que los ingresos y costos de la compañía se vieron afectados por los efectos de las mismas. Al eliminar el efecto de las amortizaciones en los resultados de la compañía, se puede realizar un nuevo análisis de precios de transferencia utilizando información financiera ajustada para comprobar que los resultados expuestos anteriormente tienen su explicación en el pago de las amortizaciones durante el periodo analizado y no porque sean resultado de una operación que no se encuentra a valor de mercado. A continuación muestra la nueva información financiera con la que se realizó dicho análisis:

**Tabla 18**  
**Información financiera ajustada**  
**Sin efecto de la amortización en costos y gastos**

Estado de resultados	2007	2007 (sin amortizaciones)
<b>Ventas</b>	20.481.967,00	20.481.967.967,00
<b>Costo de ventas</b>	31.908.715,00	346.568,00
<b>Utilidad bruta</b>	(11.426.748,00)	20.135.399,00
<b>Gastos operacionales</b>	25.094.184,00	13.311.411,00
<b>Utilidad operativa</b>	(36.520.932,00)	6.823.958,00

Con la anterior información, se recalculó el rango intercuartil ajustado para las compañías comparables y los resultados de Repsol para el año fiscal 2007, con el siguiente resultado:

Medida Estadística	Indicador OITC	
	Rango sin ajustes	Rango ajustado
Valor mínimo	9,534%	8,401%
Cuartil inferior	30,236%	28,880%
Mediana	54,947%	53,366%
Cuartil Superior	70,346%	69,307%
Valor máximo	93,444%	89,063%
<b>REPSOL Colombia</b>	<b>49,963%</b>	



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

Según lo anterior, el ajuste planteado en la documentación comprobatoria consistió en detraer la suma correspondiente a las amortizaciones del año 2007 de los resultados de la parte analizada (sociedad demandante), dada su diferencia frente a años anteriores. Con base en este nuevo análisis, el estudio de precios de transferencia concluyó que la rentabilidad obtenida por la compañía para el año gravable 2007, según el método TU y el indicador utilizado en el análisis complementario (OITC) fue de 49,963%, por lo que se encontraba en el rango intercuartil calculado para las sociedades comparables.

Debe señalarse en primer lugar, que las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE- en materia de precios de transferencia contempla expresamente el nivel de amortizaciones como uno de los elementos a considerar al momento de realizar la comparación sobre los márgenes de utilidad de una sociedad y sus comparables:

“Otro aspecto importante de la comparabilidad es la consistencia de las cuantificaciones efectuadas. Los márgenes netos de la empresa asociada y los de la empresa independiente deben medirse de forma coherente. Asimismo, pueden existir diferencias en el tratamiento de los gastos de explotación y de otros gastos que afecten a los márgenes netos, tales como las amortizaciones, las reservas o las provisiones, que deberán considerarse a fin de alcanzar un nivel de comparabilidad aceptable”<sup>24</sup>.

(Subraya la Sala)

No obstante lo anterior, la Sala considera que el ajuste presentado por la sociedad demandante en este caso no constituye un ajuste razonable, en los términos del artículo 260-3 E.T. entonces vigente, en la medida en que no da lugar a una situación de comparabilidad idónea entre la parte analizada frente a la cual se hace el ajuste, y las sociedades comparadas de la muestra.

No se discute en este caso que la demandante registró un nivel significativo de amortizaciones durante el año gravable 2007, ni tampoco la posibilidad de presentar un ajuste relativo a las amortizaciones a efectos de lograr un mayor grado de comparabilidad, como lo avala la propia Ocd. Pero un ajuste limitado a la eliminación de las amortizaciones de ese año únicamente en la parte analizada no resulta en una mejor comparabilidad para el caso concreto, en tanto da lugar a un escenario en el que la parte analizada difiere significativamente de los terceros comparables en un elemento relevante de su situación económica, lo que impide obtener un grado suficiente de comparabilidad con los terceros comparables.

En efecto, la detracción de las amortizaciones únicamente en la parte analizada, propuesta por la demandante, lleva a una comparación entre el resultado económico de una sociedad sin amortizaciones, con el resultado de otras que operan en el mismo sector económico y que sí las tuvieron: En otras palabras, el ajuste, en los términos planteados por la demandante, llevaría a que solo la parte analizada tuvo gastos por amortización, mientras que las comparables no, y que esta diferencia genera un efecto significativo en el margen de utilidad de la parte analizada que debía ser ajustado mediante la detracción propuesta

<sup>24</sup> Cfr. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO OCDE-*Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. OCDE- Instituto de Estudios Fiscales- Secretaría de Hacienda y Crédito Público- Servicio de Administración Tributaria, México, 2003, apartado 3.40 (p. 87).



Es claro que si lo que se buscaba con el ajuste era eliminar el efecto de unas amortizaciones significativas en un año determinado, no bastaba con suprimir las amortizaciones para la parte analizada, en la medida en que dichos gastos son propios del sector económico a la que pertenece tanto la analizada como las comparables, por lo que es esperable que las segundas también registren ese tipo de gastos, lo que debía tenerse en cuenta a efectos de una mejor comparación.

Teniendo en cuenta lo anterior, se lograría un grado de comparabilidad razonable si se hubiese suprimido solo el nivel extraordinario de las amortizaciones de la parte analizada, mediante su estimación promedio, de tal manera que se pudiera comparar un nivel promedio de amortizaciones tanto en la parte analizada como en las comparables; o bien, mediante la supresión de las amortizaciones tanto en la analizada como en las terceras comparables, de tal manera que el margen de utilidad hubiese podido estimarse sin tener en cuenta tal variable en todos los sujetos de la comparación; o incluso, mediante la comparación de los resultados de la parte analizada, con los resultados de sociedades del mismo sector económico en periodos de amortizaciones similares.

La presencia de gastos por amortizaciones puede considerarse normal en la actividad económica de la demandante y de sus comparables, por lo que una confrontación de los resultados económicos de compañías del mismo sector puede tomarse como razonable si los tiene en cuenta en un grado similar para todos los extremos de la comparación. Ahora bien: si se pretende eliminar el efecto de un nivel extraordinario de amortizaciones en una de las sociedades, resultaba razonable eliminarlas solo en el monto en que resultaban extraordinarias, logrando así una comparación con niveles normales de amortizaciones en todas las sociedades. Ello requería un ajuste en las amortizaciones en las comparables, y no solo en la parte analizada, precisamente para equiparar en lo posible las condiciones económicas de todas las sociedades de la comparación, y lograr una confrontación más precisa de los resultados económicos de estas.

Así, no se considera suficiente que para hacer comparables las operaciones se hubiera ajustado solo la información económica de la demandante, dado que Repsol había obtenido una pérdida fiscal en el ejercicio gravable de 2007, originada en las amortizaciones tomadas por la compañía en ese año, mientras que las comparables habían obtenido una utilidad, pues la utilidad de estas últimas se dio aún con amortizaciones.

Si bien resulta deseable efectuar el menor número de ajustes posible, a efecto de obtener el grado de comparabilidad más confiable, ello no supone que solo cabe hacer ajustes frente a la parte analizada, o que solo es válido proponer un único ajuste para lograr una comparación razonable. En este caso, no era suficiente detraer solo las amortizaciones de la demandante, en tanto era la única que se encontraba en situación de pérdida, sin considerar la situación de las comparables que había arrojado utilidad, pues ello derivaba en una comparación desequilibrada, entre una sociedad sin amortizaciones, y otras con tales gastos, a pesar de que los gastos por amortizaciones son un elemento relevante en los resultados económicos de las sociedades de esa actividad económica. Los ajustes propuestos deben propender por un mejor grado de comparabilidad entre los extremos de la comparación, aún si ello requiere efectuar varios ajustes, tanto a la parte analizada como a las comparables. La pluralidad de



ajustes no debe descartarse *per se*; solo debe desecharse si no da como resultado una comparación razonable.

Cabe añadir que, para la Sala, ajustar los valores correspondientes a los terceros comparables y de la parte analizada no da lugar a un ajuste circular *ad infinitum*, precisamente porque se encaminan a eliminar una diferencia específica, en un elemento relevante del resultado económico de las sociedades, que impide una comparación idónea en todos los extremos de la comparación: Puede estimarse un nivel similar promedio (incluso nulo) de amortizaciones para todas las sociedades que participan del ejercicio de comparación, lo que daría lugar a eliminar la distorsión consistente en un nivel extraordinario de amortizaciones en la parte analizada, y con ello, a una situación más adecuada para efectos de la comparación. En tanto se ajustaría un solo elemento de la información de las compañías, sin incidencia en otros (amortizaciones), no se verían afectados otros elementos de la comparación que la harían imposible, sino que se superaría el obstáculo que impide una comparación razonable entre la parte analizada y las sociedades seleccionadas como comparables.

Así, la Sala estima que no le asiste razón a la sociedad apelante, por cuanto considera que la demandante no efectuó un ajuste válido a efectos de calcular razonablemente sus márgenes de utilidad en el marco de aplicación del régimen de precios de transferencia. Si bien el ajuste de los costos y gastos amortizables de la sociedad era relevante y adecuado para llevar a cabo una comparación más precisa entre la situación de la demandante y las sociedades de la muestra, la simple detracción de las amortizaciones en la parte analizada, sin tener en cuenta los resultados de los terceros comparables para efectos del análisis de comparabilidad no cumple con las condiciones para su procedencia, según lo exigido por el artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

Dado lo anterior, debe concluirse que la corrección de la declaración informativa de precios de transferencia presentada por la demandante, que documentó el ajuste propuesto en la documentación comprobatoria, contiene el resultado de un ajuste improcedente conforme al propósito y las reglas del régimen de precios de transferencia, como fue sustentado por la DIAN. Por tanto, la Sala encuentra que los actos demandados que cuestionaron tal ajuste cuentan con suficiente sustento legal.

### **De la sanción por inexactitud**

En el caso concreto, se demostró la legalidad del ajuste a la mediana propuesto en los actos demandados, en tanto el ajuste propuesto por la demandante como sustento del cálculo del rango de utilidad no es razonable, en tanto no permite superar las diferencias en un elemento relevante (amortizaciones) entre las comparables, de tal manera que diera lugar a una comparación válida de los resultados económicos de la sociedad demandante y los terceros comparables para el año 2007. Así, la declaración privada determinó los ingresos de la sociedad demandante con márgenes de utilidad que no hubiesen utilizado partes independientes, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 260-10 entonces vigente, y 647 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará*



*para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.*

Esta norma es concordante con lo dispuesto en el artículo 29 de la Constitución Política, en cuanto se trata de una excepción al principio de irretroactividad de la ley tributaria.

De acuerdo con esta norma, el principio de favorabilidad en materia sancionatoria administrativa puede ser aplicado de oficio, sin que pueda predicarse por ello incongruencia de la decisión.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado, en tanto disminuyó el valor de la sanción del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad, y fijará el valor de la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre las pérdidas declaradas por la sociedad demandante, y el menor valor de las pérdidas fijado por la Administración tributaria en los actos demandados.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar, se reliquidará el monto de la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante, en los siguientes términos:

Concepto	LOR	Liq. C.E.
Pérdida líquida	\$34.384.427.000	\$34.384.427.000
Valor pérdida rechazada base para cálculo de impuesto teórico	\$6.419.675.000	\$6.419.675.000
Impuesto teórico	\$2.182.689.000	\$2.182.689.000
Tarifa sanción	160%	100%
Valor sanción	\$3.492.302.000	\$2.182.689.000

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

## FALLA

**PRIMERO:** Revocar la sentencia apelada. En su lugar,

**SEGUNDO:** Anular parcialmente la Liquidación de Revisión número 3124120100000078 del 21 de diciembre de 2010, así como la Resolución número 900.019 del 17 de enero de 2012, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.



Radicado: 25000 23 27 000 2012 00467 01 [21999]  
Demandante: Repsol Exploración Colombia S.A.  
FALLO

**TERCERO:** A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como valor a pagar a título de sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante, la suma de dos mil ciento ochenta y dos millones seiscientos ochenta y nueve mil pesos m/cte (\$2.182.689.000), de conformidad con la liquidación de la misma contenida en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO: Reconocer personería** a Angie Alejandra Corredor Herrera para actuar como apoderada de la DIAN, según poder que obra a folio 91 del cuaderno principal nro. 2.

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

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

*(Con firma electrónica)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sala

*(Con firma electrónica)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Con firma electrónica)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**