



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2012-00063-01 (20598)
Demandante: IPG MEDIABRANDS S. A.
Demandado: DIAN

Tema: Precios de transferencia. Inconsistencias
declaración informativa individual.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 25 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

PRIMERO. NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. Devolver los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

TERCERO. Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

IPG Mediabrands S. A. (en adelante IPG), presentó el 28 de mayo de 2007 la declaración del impuesto sobre la renta y

complementarios correspondiente al año gravable 2006 y el 19 de junio de 2007 presentó la declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) correspondiente al año gravable 2006.

Con el fin de adelantar las comprobaciones respectivas, mediante Requerimiento Ordinario nro. 100-211-230-002271, del 28 de mayo de 2009, la DIAN solicitó la documentación comprobatoria correspondiente al año gravable 2006.

El 2 de diciembre de 2009, mediante Requerimiento Especial nro. 312382009000081, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por IPG por el año gravable 2006 para desconocer deducciones por valor de \$1.736.643.000 e imponer sanción por inexactitud por valor de \$1.069.771.000.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412010000035 del 20 de agosto de 2010, la DIAN modificó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

El 26 de octubre de 2010, IPG presentó recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, la cual fue confirmada por la DIAN mediante Resolución nro. 900167, del 27 de septiembre de 2011.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

La sociedad actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), formuló las siguientes pretensiones (fols. 5 y 6):

A. Pretensiones principales

1. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en los siguientes actos:

- a. Nulidad absoluta de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000035 del 20 de agosto de 2010, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, mediante la cual se modificó oficialmente la declaración del impuesto de renta de IPG correspondiente al año gravable 2006, en el sentido de rechazar deducciones por valor de COP \$1.736.643.000 (de los cuales solo COP \$864.123.000 fueron registrados como costo o gasto por IPG y el remanente por el valor de COP \$872.520.000 es propuesto como un ajuste a la mediana totalmente injustificado desde el punto de vista económico) en la declaración de renta del periodo mencionado e imponer sanción por inexactitud por valor de COP \$1.069.771.000.
 - b. Nulidad absoluta de la Resolución No. 900167 del 27 de septiembre de 2011, proferida por la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial antes mencionada.
2. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de IPG en el sentido de reconocer la procedencia de la deducción por costos y gastos que, por valor de COP \$1.736.643.000, fue solicitada por la compañía en su declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2006 y, por ende, no existe inexactitud alguna que justifique la sanción impuesta por valor de COP \$1.069.771.000.

B. Pretensiones subsidiarias

Que, en caso que el Honorable Tribunal considere que un error formal sí constituye fundamento suficiente para el rechazo de los costos asociados a las operaciones realizadas por IPG con sus vinculadas económicas (posición interpretativa que como se explica en este memorial no se comparte), reconozca y declare que el rechazo no puede ser superior al valor de las operaciones de costo o gasto con vinculadas económicas efectivamente cuestionadas, que en este caso ascienden a COP \$864.123.000 pues, de lo contrario, se estaría imponiendo al contribuyente más cargas de las que le impone la ley, obligándolo a tributar sobre rentas inexistentes que no consultan su realidad económica.

Lo anterior, por cuanto en materia de precios de transferencia el ajuste a la mediana está limitado por el ajuste máximo que es el de rechazar la totalidad de los costos o deducciones por pagos a vinculados económicos.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 209, 228 y 363 de la Constitución, los artículos 260-1 a 260-10, 683, 746 y 772 del Estatuto Tributario (ET), el artículo 1 del Decreto 2649 de 1993, el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004, y los artículos 4 y 187 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación de esas disposiciones se resume así:

1- Nulidad por violación de los principios de legalidad, justicia y equidad tributaria por desconocimiento de la finalidad del régimen de precios de transferencia

Señaló que, si bien la DIIPT presentada por el año gravable 2006 contenía información diferente de la registrada en la documentación comprobatoria en relación con el rango intercuartil utilizado, la modificación de la declaración de renta por parte de la DIAN no es procedente porque IPG demostró que las operaciones de egreso realizadas con vinculados del exterior, se sujetaron al principio de plena competencia; es decir, que los márgenes de utilidad se determinaron como si se tratara de partes independientes.

Adujo que, el artículo 7 del Decreto 4349 de 2004 prevé que el estudio de precios de transferencia debe ir acompañado de la información utilizada para su elaboración, en concreto, de los estados financieros como parte de la información anexa. En este sentido, tanto el estudio de precios de transferencia como la DIIPT tienen sustento en la información financiera y contable de la compañía, pues esta es la que da cuenta de su realidad económica.

Agregó que si el régimen de precios de transferencia busca tratar como partes independientes a los vinculados económicos, la información financiera que se debe tener en cuenta para tales efectos es la local, esto es, la colombiana, pues esta es la que permite eliminar las posibles distorsiones que puedan generar las transacciones realizadas entre vinculados.

Sostuvo que en aplicación del Decreto 2649 de 1993, la información financiera local es la que se debe analizar a efectos de verificar el

cumplimiento tanto de las obligaciones sustanciales como formales derivadas, no solo del impuesto sobre la renta, sino del régimen de precios de transferencia.

Precisó que, de ser el caso, la Administración debía fundamentar la decisión de aplicar un ajuste en la declaración del impuesto sobre la renta en un estudio económico y en la información financiera de la compañía, lo que excluía la posibilidad de efectuar modificaciones a partir de un error del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones formales.

Concluyó que el ajuste en la declaración del impuesto sobre la renta, efectuado mediante los actos administrativos demandados, fue realizado sin un soporte económico y, por tanto, no tenía sustento legal.

Por otra parte, dijo que, según los artículos 228 de la CP y 4 del Código de Procedimiento Civil (CPC), el fondo debe primar sobre las formas. Que, si bien el formalismo de las actuaciones administrativas es importante en el funcionamiento del Estado, no puede perderse de vista que se trata de un medio para el cumplimiento del derecho sustancial.

Señaló que, cumplió con las obligaciones propias del régimen de precios de transferencia para el año gravable 2006. Los márgenes de utilidad en las transacciones realizadas con vinculados económicos que fueron acreditadas mediante el estudio de precios de transferencia, que a su vez fue elaborado a partir de la información financiera local, atendían al principio de plena competencia.

Adujo que, por tanto, las operaciones de egreso que la DIAN cuestiona sí cumplían con los márgenes de utilidad correspondientes al rango intercuartil, tal como consta en la documentación comprobatoria correspondiente al año gravable 2006, remitida en su oportunidad a la DIAN.

Explicó que, el artículo 260-2 del ET, establece que se debe

seleccionar el método más apropiado para la determinación de un precio o margen de plena competencia de acuerdo con las características de la transacción. En ese sentido, IPG utilizó el método de costo adicionado en atención a que permite evaluar el margen de utilidad a partir de los costos incurridos en la prestación de servicios.

Agregó que IPG no realizó transacciones similares con terceros independientes, como fue señalado en el informe de precios de transferencia, por lo tanto, efectuó una búsqueda en las bases de datos internacionales para identificar compañías que realizaran actividades comparables y, de esa forma, obtener el margen de utilidad que se debe adicionar a los costos en la aplicación del método de costo adicionado.

Sostuvo que a partir del análisis antes descrito, y de conformidad con lo establecido en el artículo 9 del Decreto 4349 de 2004, el rango intercuartil de plena competencia para los servicios de publicidad se determinó así: i) cuartil superior 86,1 %; ii) mediana 49,3 %; iii) cuartil inferior 28,5 %; y iv) IPG 38,2 %.

Argumentó que, en la medida en que la aplicación del principio de plena competencia tiene incidencia en el impuesto sobre la renta, de estar acreditado que en un caso concreto se da cumplimiento a dicho principio, aun cuando la DIIPT presente errores, no es procedente efectuar ajustes en el impuesto sobre la renta.

Admitió que cometió un error de forma en la DIIPT, pues fue elaborada a partir de la información financiera regional y de la utilización del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, lo que arrojó como resultado un margen de utilidad ubicado por debajo del rango intercuartil. Argumentó que este error de carácter formal no habilitaba a la DIAN para formular la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta por el año 2006 dando prevalencia a un error formal sobre la sustancia y realidad económica y, fiscal de IPG.

2- Violación del principio de sana crítica y del debido proceso por ausencia de valoración probatoria

Consideró que la documentación comprobatoria y, en particular, el estudio de precios de transferencia, son el soporte de la DIIPT y que, en esa medida, si bien no deberían existir diferencias entre la declaración y la documentación comprobatoria, en caso de presentarse, debía prevalecer esta última, pues es la que da cuenta de los análisis económicos pertinentes para establecer si el contribuyente cumplió con las obligaciones sustanciales derivadas del régimen de precios de transferencia.

Sostuvo que la DIAN sin efectuar el análisis riguroso ni la valoración probatoria que exige la sana crítica, descartó las pruebas aportadas por la demandante, esto es, la documentación comprobatoria y la contabilidad de la compañía, para modificar la declaración del impuesto sobre la renta. En consecuencia, la actuación de la Administración fue arbitraria y, por tanto, violatoria de la normativa colombiana sobre valoración probatoria.

Alegó que si bien es cierto que las declaraciones tributarias están amparadas por la presunción de legalidad bajo el artículo 746 del ET, también lo es que esa presunción se estableció en favor del contribuyente y que la Administración no puede excusarse en esa disposición para no llevar a cabo las verificaciones propias del ejercicio de su facultad fiscalizadora.

3- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Señaló que la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN por valor de \$1.069.771.000, era improcedente por no configurarse el presupuesto de hecho sancionable.

Lo anterior, dado que los datos incluídos en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante por el año gravable 2006, en la documentación comprobatoria y en la DIIPT, no eran falsos, inexistentes, incompletos o desfigurados, ni daban lugar a la determinación de un menor impuesto o saldo a pagar o

un menor saldo a favor.

Advirtió que no utilizó maniobras fraudulentas tendientes a ocultar la verdad en la declaración del impuesto sobre la renta. Adicionó que, en todo caso, la sanción por inexactitud era improcedente porque existía una diferencia de criterios entre la DIAN y la demandante sobre la interpretación de las normas aplicables al caso.

4- Violación del principio de justicia tributaria por exigir al contribuyente una mayor tributación

Como pretensión subsidiaria, argumentó que de considerar que un error formal en la DIIPT constituye fundamento suficiente para rechazar los costos asociados a las operaciones realizadas con su vinculada del exterior, ese rechazo no podía ser superior al valor de las operaciones cuestionadas (\$864.122.987), pues de lo contrario, se impondrían más cargas de las que la ley exige y se terminaría tributando sobre rentas inexistentes.

Agregó que la DIAN aplicó de manera desproporcionada la norma que ordena realizar ajustes a la mediana, cuando las operaciones sujetas a precios de transferencia se encuentran por fuera del rango ajustado. Lo anterior, en la medida en que no solo pretende rechazar la totalidad de los costos y gastos asociados a las transacciones con su vinculada, sino que genera un rechazo teórico sobre costos y deducciones cuya deducibilidad no está condicionada a las normas del régimen de precios de transferencia.

Consideró que rechazar costos o deducciones que cumplían con las exigencias del artículo 107 del ET era desproporcionado, pues se establece una carga tributaria sin sustento económico.

Por último, dijo que la Administración no podía imponer sanciones cuando no se hubiera causado un daño efectivo para el Estado o se hubiera generado un beneficio para el contribuyente, derivado de la conducta cuestionada.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (fols. 320 a 342), para lo cual:

Planteó que la demandante en el Formato 1125 de la DIIPT, informó operaciones de egreso con vinculados económicos del exterior, relacionadas con el pago de servicios de asistencia técnica, cuyo margen de utilidad estaba por fuera del rango intercuartil establecido para operaciones comparables entre terceros no vinculados. Que lo anterior, difería de lo informado en el estudio de precios de transferencia presentado a la DIAN.

Explicó que con fundamento en las inconsistencias advertidas entre lo reportado por IPG en la DIIPT y la documentación comprobatoria, invitó a la demandante a corregir la DIIPT, la documentación comprobatoria o la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006, según fuera el caso, a lo que IPG respondió que las discrepancias entre la DIIPT y la documentación comprobatoria radicaban en los estados financieros utilizados para elaborar una y otra. Lo anterior, teniendo en cuenta que, según la demandante, para hallar el margen de utilidad determinado al momento de preparar la documentación comprobatoria fueron utilizados los estados financieros correspondientes a los resultados obtenidos en Colombia, mientras para preparar la DIIPT se usaron los estados financieros del ejercicio de la Región Andina.

Advirtió que según lo informado en el Formato 1125 de la DIIPT, el margen de utilidad de las operaciones de egreso de IPG con su vinculada del exterior, determinado según el Método TU con indicador de rentabilidad MO, estaba por fuera del límite inferior del rango intercuartil, según lo reportado por la misma demandante, de la siguiente forma:

Rango Intercuartil	Egreso
Límite superior	20.7%

Mediana	16.8%
Límite inferior	4.5.%
IPG Mediabrands S.A.	0.4%

Sostuvo que en aplicación del artículo 260-2 del ET, la DIAN modificó el gasto registrado en la declaración del impuesto sobre la renta para ajustarlo a la mediana del 16.8% reportada por IPG en la DIIPT.

Agregó que en la respuesta al requerimiento especial, la demandante manifestó que para efectos de la documentación comprobatoria y la declaración de renta había utilizado el método de costo adicionado, mientras que para la DIIPT había utilizado Método TU con indicador de rentabilidad MO, lo cual generó las siguientes diferencias:

Documento	Método	Margen o precio	Límite inferior	Mediana	Límite superior
Formato 1125	TU	0.4%	4.5%	16.8%	20.7%
Documentación	CA	38.2%	28.5%	49.3%	86.1%

Argumentó que la información suministrada en el Estudio Económico de la Documentación Comprobatoria, y en el Formato 1125 de la DIIPT, debe coincidir, pues la ley es clara y precisa en que debe existir concordancia entre lo informado en la DIIPT y la documentación comprobatoria y ambas informaciones deben coincidir con lo declarado en renta. Al no coincidir, la documentación comprobatoria con la DIIPT, se presenta una violación al régimen de precios de transferencia. A pesar de lo anterior, la demandante no corrigió la declaración del impuesto sobre la renta ni la DIIPT; en consecuencia, lo procedente era aplicar lo previsto en el párrafo segundo del artículo 260-2 del ET y en el artículo 260-10 del ET, de tal manera que era procedente, no solo la sanción por inexactitud, sino también modificar la declaración de renta.

Sostuvo que, en aplicación del artículo 743 del ET, la documentación comprobatoria suministrada por la demandante no

podía ser tenida como prueba de la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia porque no correspondía con lo que fue informado en la DIIPT.

Adicionalmente, sostuvo que, IPG no realizó los ajustes previstos en el párrafo segundo del artículo 206-2 del ET, existiendo la obligación de hacerlo, y utilizó cifras y cálculos equivocados que incidieron en una menor liquidación del impuesto de renta a cargo y un mayor saldo a favor. En consecuencia, resultaba aplicable la sanción por inexactitud prevista en el artículo 260-10 del ET, sin que hubiere lugar a su exoneración pues no hubo una simple divergencia de criterio, sino un desconocimiento del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda mediante providencia en la cual:

Se refirió a la objeción presentada por la DIAN frente al dictamen pericial aportado por IPG. Explicó que, de conformidad con lo previsto en el artículo 116 de la Ley 1395 de 2010, el dictamen pericial fue decretado con el fin de validar la información comprobatoria de precios de transferencia correspondiente a la operación de egresos por asistencia técnica realizada por la demandante por el año gravable 2006, de manera que le permitiera al tribunal inferir si los estudios correspondientes cumplían con el principio de plena competencia.

Advirtió que el dictamen pericial solo puede ser objetado por error grave y que, en esa medida, la objeción propuesta por la DIAN permitía concluir que no se configuró un error grave puesto que los argumentos expuestos estaban dirigidos a desestimar el valor probatorio de ese medio de prueba. Por lo tanto, el tribunal rechazó la objeción presentada por la DIAN al dictamen pericial aportado por la demandante.

Dicho lo anterior, señaló que la controversia se centraba en resolver si la falta de correspondencia entre los datos registrados en la DIIPT y sus anexos, con la documentación comprobatoria de que trata el artículo 260-4 del ET, conducía al incumplimiento del régimen de precios de transferencia y, por tanto, procedía modificar la declaración de renta.

El tribunal consideró que, según estaba probado, la demandante presentó la DIIPT (Formulario 120), con los anexos correspondientes (Formatos 1124 y 1125). Según lo reportado en el Formato 1125, la demandante recibió servicios de asistencia técnica de su vinculada del exterior Initiative Media Paris por valor de \$864.123.000.

Advirtió que el precio del servicio prestado fue fijado por el método de márgenes transaccionales de utilidad de operaciones, mediante el cual fueron determinados unos rangos de precio ajustados con la aplicación del rango intercuartil, en donde, el límite inferior fue 4,5 %, la mediana 16,8% y el límite superior 20,7 %. Sin embargo, la demandante fijó el margen de utilidad en el 0,4 %, es decir, por fuera del rango ajustado.

Consideró que lo anterior daba lugar a la aplicación del parágrafo segundo del artículo 260-2 del ET y la consecuente modificación de la declaración del impuesto sobre la renta, pues, en aplicación de esta disposición, el margen de utilidad es la mediana del rango determinado.

Explicó que la DIAN solicitó a la demandante enviar la información comprobatoria o estudio de precios de transferencia, de donde se pudo determinar una discrepancia entre lo registrado en la DIIPT y la descripción de la operación, el método aplicado y el rango correspondiente, pues la documentación comprobatoria daba cuenta de que el margen bruto de costos de IPG de 38,1 % se encontraba dentro del rango intercuartil ajustado, siendo el límite superior 86,1 %, el inferior 28,5 % y la mediana de 49,3 %.

Agregó que en la información remitida se hace un análisis funcional que constituye la base para la determinación de la metodología y proporciona la medida más confiable en el examen de los precios pagados en operaciones con vinculados económicos, para luego plantear las razones para aceptar o rechazar los métodos previstos en el artículo 260-2 del ET, de los que se eligió el de costo adicionado, por ser el más apropiado para las compañías prestadoras de servicios.

Sostuvo que lo anterior correspondía a lo señalado en el dictamen pericial allegado al expediente, y a lo aducido por la actora en las respuestas al requerimiento ordinario y al requerimiento especial, en donde se indica que la discrepancia entre la DIIPT y la documentación comprobatoria se presentó porque la sociedad preparó esta última según los estados financieros relativos a los resultados del ejercicio local, mientras que la DIIPT la realizó según el desarrollo de la actividad en la región.

Advirtió que la información comprobatoria que no respalde el contenido de la DIIPT, no puede servir de sustento ni ser usada por el contribuyente para acreditar que las operaciones que realizó con vinculados económicos se hicieron de conformidad con el principio de plena competencia.

También consideró que si la demandante pretendía que la información contenida en el estudio de precios de transferencia fuera el respaldo de lo registrado en la DIIPT, debió corregir la declaración en la oportunidad establecida.

Concluyó que al verificarse que los valores que la demandante declaró haber pagado, estaban por fuera del rango intercuartil establecido en el párrafo segundo del artículo 260-2 ET, era preciso que la Administración procediera a ajustar el precio o margen de utilidad de la transacción a la media del rango, por presumir que ese habría sido el correspondiente a las operaciones realizadas entre partes independientes. En esas condiciones, era entonces procedente la modificación de la declaración del impuesto

sobre la renta.

En relación con la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, por las causales señaladas en el parágrafo del artículo 260-10 del ET, consideró que aquella era procedente, pues estaban dados los presupuestos previstos en el artículo 647 del ET y que, con todo, no se configuraron errores de apreciación o diferencias de criterio que permitieran levantar la penalidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia del tribunal, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda para sustentar, tanto las pretensiones principales como las subsidiarias.

Alegó que, a pesar de que el tribunal reconoció que la documentación comprobatoria preparada y reportada por IPG daba cuenta del cumplimiento de las normas del régimen de precios de transferencia (también acreditada mediante prueba pericial), optó por darle prevalencia a la información errónea contenida en la DIIPT que no reflejaba la realidad económica de la compañía.

Alegatos de conclusión

1- De la parte demandante

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación, esto es, que a pesar de que la DIIPT presentada por el año gravable 2006 registraba algunas inconsistencias, debía prevalecer lo informado en la documentación comprobatoria, dado que esta constituía el soporte para demostrar que las operaciones de egreso cuestionadas por la DIAN, si atendían el principio de plena competencia.

2- De la parte demandada

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, liquidar el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante según las consideraciones expuestas en su concepto.

Dijo que la Corte Constitucional precisó en la sentencia C-229 de 2010, que la DIIPT es de carácter sustancial en cuanto a la determinación del impuesto de renta, al estar destinada a prevenir las elusiones y evasiones en el pago del mismo. En consecuencia, no tenían cabida las explicaciones de la demandante para justificar las inconsistencias que se presentaban entre la DIIPT y la documentación comprobatoria.

Con todo, consideró que si bien la Administración tiene facultad legal para realizar el ajuste a la mediana, el ajuste no podía desconocer deducciones por conceptos diferentes a las operaciones realizadas con vinculados.

Explicó que la demandante realizó actividades económicas con vinculados del exterior por \$864.122.987. A pesar de lo anterior, la DIAN no tomó los costos correspondientes a la operación con el vinculado, sino que ajustó el total de costos y gastos registrados en los estados financieros. Así las cosas, la DIAN aplicó la mediana (16,8 %) al total de ingresos recibidos por la sociedad, cuando debía ajustar la utilidad obtenida por la demandante en la operación con su vinculado. Por cuenta de este ajuste, determinó que la utilidad total de la sociedad debía ser ajustada en \$1.736.642.557 y, por tanto, desconoció deducciones por ese valor.

Agregó que si el costo por asistencia técnica tenía un valor de \$864.123.000, que a su vez generó una utilidad del 0,4 %, cuando debió ser ajustada a la media por 16,8 %, el ajuste a realizar era de 16,4 %, lo que da un valor de \$141.716.172, siendo este último valor el que debía desconocerse de las deducciones declaradas por IPG.

Por último, consideró que como el ajuste en la declaración del impuesto sobre la renta era procedente, también lo era la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000035, del 20 de agosto de 2010, y de la Resolución No. 900167, del 27 de septiembre de 2011, mediante las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2006 de la demandante en el sentido de rechazar deducciones por valor de \$1.736.643.000 e imponer sanción por inexactitud por valor de \$1.069.771.000.

La Sala procederá a analizar la nulidad de los actos demandados por: (i) indebida aplicación del régimen de precios de transferencia y desconocimiento del principio de legalidad en la actuación administrativa; (ii) vulneración de los principios de sana crítica y debido proceso por ausencia de valoración de pruebas; y (iii) desconocimiento del debido proceso en la imposición de sanciones.

2. Sea lo primero mencionar que si bien la presentación de la DIIPT constituye un deber formal, ello no exime a los contribuyentes del cumplimiento de esta obligación en debida forma; se espera que las cifras y datos allí incluidos por el contribuyente sean exactos y consistentes con la información incluida en la documentación comprobatoria, la cual a su vez debe respaldar y demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia.

3. En relación con la normativa aplicable al caso concreto, el artículo 260-10 del ET, en la versión vigente para el año gravable 2006, establecía dentro de las sanciones relativas a la DIIPT, que cuando los contribuyentes corrigieran la declaración debían liquidar y pagar una sanción del 1% del valor total de las operaciones realizadas con vinculados durante la vigencia fiscal respectiva, sin

exceder 39.000 UVTs. Adicionalmente, si el contribuyente corregía la declaración y no liquidaba la sanción por corrección o la liquidaba por un valor inferior, la DIAN podía determinar la sanción correspondiente (1 % del total de las operaciones), incrementada en un 30 %, de conformidad con lo previsto en el artículo 701 del ET.

De acuerdo con la interpretación del artículo 260-10 del ET reiterada por la jurisprudencia emitida por esta Sección, la DIAN podía imponer la sanción por corrección solamente en el evento de que el contribuyente corrigiera de manera voluntaria la DIIPT sin autoimponerse la sanción o autoimponiéndose una en menor cuantía a la correspondiente (sentencia del 9 de diciembre de 2013, Exp. 18682, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Si el contribuyente no presentaba DIIPT o la presentaba con inconsistencias y no la corregía, la DIAN estaba facultada para modificar la declaración de renta del respectivo año gravable. En este sentido, el artículo 260-10 del ET disponía que cuando el contribuyente hubiere presentado la DIIPT con inconsistencias, no había lugar a practicar liquidación de aforo, liquidación de revisión o liquidación de corrección aritmética respecto de ese documento, pero la DIAN podía efectuar las modificaciones derivadas de la aplicación de las normas de precios de transferencia, o de la documentación comprobatoria, en la declaración de renta del respectivo año gravable.

Así las cosas, aunque la autoridad no tenía como sancionar por los errores de contenido que tuviese la DIIPT, para garantizar la efectividad del régimen de precios de transferencia, la DIAN podía modificar directamente la declaración de renta del contribuyente y determinar si los ingresos, costos y deducciones correspondían a operaciones a valor de mercado, con la consiguiente aplicación de la sanción por inexactitud. A este respecto, fue solo a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, que se le concedió a la DIAN la facultad para imponer la sanción prevista en el ordinal segundo de la letra b) del artículo 260-11 del ET al advertir

inconsistencias en la DIIPT, independientemente de si el contribuyente corrige o no la declaración.

Teniendo en cuenta el artículo 260-10 del ET en la versión vigente para el año 2006, cuando el contribuyente hubiese presentado la DIIPT con inconsistencias, la DIAN podía efectuar las modificaciones a que hubiere lugar en la declaración de renta del respectivo año gravable, derivadas de tres escenarios: (i) la documentación comprobatoria; (ii) la aplicación de las normas de precios de transferencia; o (iii) la no presentación de la documentación comprobatoria.

Para estos efectos, el mismo artículo 206-10 del ET establecía que se presentaban inconsistencias en la declaración informativa en cuatro casos, siendo uno de ellos, cuando no había consistencia entre los datos y cifras consignados en la declaración informativa y/o en sus anexos, con la documentación comprobatoria del artículo 260-4 del ET.

Respecto a la última inconsistencia, esta Sección ha considerado que el legislador no definió cuándo se presenta la falta de consistencia entre la DIIPT y/o sus anexos y la documentación comprobatoria, por lo cual debe entenderse, de acuerdo al sentido natural y obvio de las palabras del texto de la ley que existe inconsistencia cuando los datos y cifras de la DIIPT y/o sus anexos no son coherentes con los informados en la documentación comprobatoria (sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 21517, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

En relación con este punto, es preciso tener cuenta el artículo 260-4 del ET sobre la documentación comprobatoria y el artículo 260-8 del ET sobre la DIIPT, en ambos casos en la versión vigente para el año 2006, para revisar el contenido y alcance de uno y otro documento. Por un lado, el artículo 260-4 del ET establecía que los sujetos obligados al régimen de precios de transferencia, debían preparar y enviar la documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación con la que demostraran la correcta aplicación de

las normas del régimen de precios de transferencia. Y por otro, el artículo 260-8 del ET disponía que los sujetos obligados debían presentar anualmente una declaración informativa de las operaciones realizadas con vinculados económicos o partes relacionadas.

A este respecto, la documentación comprobatoria se consideraba un soporte que presentaba el contribuyente para informar a la Administración tributaria si las operaciones llevadas a cabo con sus vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas o con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, habían sido pactadas conforme al principio de plena competencia. Por su lado, la declaración informativa de precios de transferencia era considerada el documento mediante el cual se ponía en conocimiento de la DIAN las operaciones que se habían realizado durante un año gravable, con vinculados del exterior.

En este sentido, cuando se presentaban inconsistencias en la DIIPT al no reflejar los datos y cifras consignados en la documentación comprobatoria, se partía del supuesto de que la DIIPT debía reflejar la información de la documentación comprobatoria, al ser esta el soporte para demostrar la correcta aplicación de las normas del régimen de precios de transferencia. Precisamente, el artículo 260-10 del ET establecía, en la versión vigente para el año 2006, que uno de los escenarios para que la DIAN modificara la declaración de renta, podía provenir de la documentación comprobatoria.

En relación con el segundo escenario previsto por el artículo 260-10 del ET en la versión vigente en el año 2006, esto es, las modificaciones sobre la declaración de renta, provenientes de la aplicación del régimen de precios de transferencia, esta Sección ha considerado que para la modificación respectiva la DIAN determinaría si los ingresos, costos y deducciones correspondían a operaciones a valor de mercado (sentencia del 9 de diciembre de 2013, Exp. 18682, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Lo anterior, teniendo en cuenta que el régimen de precios de transferencia previsto en los artículos 260-1 y siguientes del ET, consistía en que los contribuyentes del impuesto de renta obligados al cumplimiento de este régimen debían determinar los ingresos, costos y deducciones considerando para tales negociaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados por las partes artificialmente en razón de la vinculación que poseen, con el ánimo de reducir su carga tributaria.

4. En el caso concreto, está probada la falta de identidad entre los datos consignados en el Formato 1125, anexo de la DIIPT del año 2006, y aquellos incluidos en el estudio de precios de transferencia, específicamente en lo relativo a los resultados del rango intercuartil. Según la información reportada en el Formato 1125 de la DIIPT (fol. 76), el margen de utilidad de la operación de egreso por el pago de servicios de asistencia técnica de la actora a su vinculada del exterior se ubicó por debajo del límite inferior del rango intercuartil (0.4 %).

Por el contrario, de conformidad con el estudio de precios de transferencia aportado por la demandante (fol. 149), el valor pagado a su vinculada del exterior, se ajustó al valor de mercado, es decir, se situó por encima del límite inferior del rango intercuartil (38.2 %). Teniendo en cuenta lo expuesto por la demandante, mientras que para el Formato 1125 de la DIIPT, se utilizaron los estados financieros de la región andina y el Método TU con indicador de rentabilidad MO; para la documentación comprobatoria y la declaración de renta del año gravable 2006, se utilizaron los estados financieros colombianos y el método de costo adicionado.

Frente a lo anterior, la DIAN consideró que la discrepancia entre la información reportada en el Formato 1125 de la DIIPT y en la documentación comprobatoria, generó una violación al régimen de

precios de transferencia, por lo tanto, resultaba procedente la aplicación del párrafo segundo del artículo 260-2 del ET y del artículo 260-10 del ET para proceder a modificar la declaración de renta del año gravable 2006 en el sentido de ajustar el margen de utilidad a la mediana según lo reportado en la DIIPT (16.8 %) y rechazar el valor resultante como deducción por pagos a vinculados del exterior.

5. En el caso concreto, la Sala considera que al aplicar el artículo 260-10 del ET, en la versión que se encontraba vigente para el año 2006, a la situación de la demandante, se tendría que si bien existió una inconsistencia entre la DIIPT con la documentación comprobatoria en relación con el rango intercuartil reportado en uno y otro documento, uno de los escenarios previstos por dicha disposición consistía en que las modificaciones que podía realizar la DIAN a la declaración de renta provendrían de la documentación comprobatoria. Al aplicar lo anterior al caso bajo análisis, se tendría que la modificación de la declaración de renta según la documentación comprobatoria llevaría al mismo resultado en el que se encontraba la sociedad actora antes de los cuestionamientos planteados por la DIAN, pues la declaración de renta del año 2006, precisamente refleja la información contenida en la documentación comprobatoria.

En relación con el segundo escenario previsto por el artículo 260-10 del ET en la versión vigente en el año 2006, esto es, las modificaciones sobre la declaración de renta, provenientes de la aplicación del régimen de precios de transferencia, no se encuentra demostrado por la demandada el incumplimiento del régimen de precios de transferencia por parte de la sociedad actora, pues no se acreditó que los ingresos, costos y/o deducciones no correspondían a operaciones a valor de mercado. Sobre este punto, no se encuentra demostrado en el expediente, el incumplimiento del principio de plena competencia por parte de la demandante, porque los resultados obtenidos en el análisis de precios de transferencia presentado no reflejaban la realidad económica de la transacción con su vinculada del exterior, o porque el método utilizado no era el

adecuado, o porque el margen de rentabilidad utilizado era incorrecto. En suma, no se encuentran acreditadas las razones de fondo para considerar que las diferencias entre la DIIPT y la documentación comprobatoria presentadas por la actora, efectivamente vulneraban el régimen de precios de transferencia.

Para estos efectos, precisamente el artículo 260-1 inciso 2.º del ET facultaba a la DIAN para que, en desarrollo de las facultades de verificación y control, determinara los ingresos ordinarios y extraordinarios, al igual que los costos y deducciones de las operaciones que los contribuyentes del impuesto de renta realizaran con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior. Y, el párrafo 2.º de la misma norma precisaba que si el contribuyente se encontraba fuera del rango ajustado, se consideraría que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes independientes sería la mediana del rango intercuartil.

Según lo anterior, si bien el artículo 260-10 del ET le otorgaba competencia a la DIAN para modificar la declaración de renta de la demandante del año 2006, para ejercer esta facultad se debía acreditar que las operaciones adelantadas no consultaban el principio de plena competencia y proceder a realizar los ajustes del caso o adelantar la modificación de la declaración de renta según el contenido de la documentación comprobatoria, lo cual como se explicó anteriormente llevaría a la situación en la que ya se encontraba la sociedad actora, quien precisamente reflejaba en su declaración de renta la información contenida en dicha documentación.

La modificación de la declaración de renta efectuada por la DIAN tuvo como único fundamento las contradicciones detectadas entre la DIIPT y la documentación comprobatoria, sin considerar que esta última acreditaba que los datos consignados en la declaración de renta de la demandante cumplían con el principio de plena

competencia. Si la DIAN consideraba que lo consignado por la actora en la DIIPT era lo que reflejaba la realidad económica de la operación de egreso, debía proceder a desvirtuar la información contenida en la documentación comprobatoria o acreditar las razones de fondo que originaban la vulneración del principio de plena competencia por parte de la demandante.

En virtud de las anteriores consideraciones, la Sala concluye que, mediante los actos administrativos demandados, la DIAN desconoció la debida aplicación del régimen de precios de transferencia, específicamente los artículos 260-2 y 260-10 del ET, en la versión que se encontraba vigente para el año 2006, al efectuar ajustes que desbordaban los supuestos normativos de tales disposiciones. En consecuencia, la Sala considera que los actos administrativos demandados deben ser anulados y se abstendrá de pronunciarse sobre los demás cargos formulados.

6. Finalmente, se observa que, a la luz del artículo 171 del Decreto 01 de 1984, no procede la condena en costas en esta instancia, teniendo en cuenta que la conducta asumida por la parte vencida no obedece a actuaciones temerarias o de mala fe.

De conformidad con los anteriores análisis, se revocará la decisión de primer grado.

Por 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,

F A L L A

- 1. REVOCAR** la sentencia del 25 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B en el proceso contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por IPG Mediabrand S.A. contra la DIAN. En su lugar:

DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 312412010000035, del 20 de agosto de 2010, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, presentada por IPG Mediabrand S. A., y de la Resolución 900167, del 27 de septiembre de 2011, que confirmó el anterior acto administrativo.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por IPG Mediabrand S.A. por año gravable 2006.

- 2. RECONOCER** personería para actuar en el proceso a la abogada Angie Alejandra Corredor Herrera, como apoderada de la DIAN.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ